

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO

DANIEL ZUGMAN

**CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS ACERCA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO
116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

CURITIBA
2011

DANIEL ZUGMAN

**CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS ACERCA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO
116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia de conclusão de curso apresentada no
Curso de graduação em Direito, do Setor de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal do
Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger
Gruppenmacher

Curso de Direito
Direito Tributário

Curitiba
2011

DANIEL ZUGMAN

**CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS ACERCA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO
116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia de conclusão de curso aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, no Curso de graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão formada pelos professores:

ORIENTADOR: _____
Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Prof. Dr. Egon Bockmann Moreira

Curitiba, 02 de dezembro de 2011

Aos meus pais, Noemia e Ari.
Por tudo.

Nem todo clichê é desnecessário ou falacioso. Por isso, nada mais justo que registrar que este trabalho não foi feito isoladamente e agradecer àqueles que tiveram papel fundamental neste percurso. Sendo assim, consigno meus agradecimentos às seguintes pessoas:

À Professora Dr^a. Betina Treiger Grupenmacher, incansável incentivadora de seus alunos e cuja generosidade torna a relação professor-aluno mais parecida com aquela entre mãe e filho.

Aos meus pais, Noemia e Ari, pelo amor e apoio incondicionais.

Aos meus irmãos, Gabriel e Ana Beatriz, presenças essenciais em minha vida.

Aos meus avós, Bernardo (Z"l) e Eva Wies; Sara (Z"l) e Saul Zugman, pelo carinho e exemplo de vida.

A todos os meus amigos, especialmente àqueles que conheci na Santos Andrade. Eles tornam a vida mais alegre e divertida.

Ao escritório Felipe, Gomes & Isfer, nas pessoas dos Drs. Edson Isfer e José Antônio G. de Araújo, onde aprendi a amar o direito e a advocacia.

Por fim, mas sem dúvidas não menos importante, à Yasmin, fonte inesgotável de amor e alegria, na companhia de quem tudo vale a pena.

RESUMO

A presente monografia faz um estudo do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo foi introduzido pela Lei Complementar 104/2001 e foi editado com o objetivo de limitar a liberdade do contribuinte na busca pela menor carga tributária. A regra sob comento autoriza a Administração Tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do “fato gerador” do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. As interpretações doutrinárias acerca dos efeitos materiais do aludido dispositivo são antipodais. No entanto, mais adequada é aquela que conclui pela insuficiência de densidade normativa da regra analisada, pois esta deixa de apontar os critérios a serem respeitados para desconsideração de negócios jurídicos, relegando ao legislador ordinário matéria que exige tratamento nacional homogêneo, mediante lei complementar. Além disso, a despeito da inconstitucionalidade por insuficiência de densidade normativa, faz-se necessária a edição de norma geral antielusiva, pois os dispositivos que tratam da inibição de fraude e simulação, já existentes no ordenamento, não são suficientes para abarcar as complexas e diversificadas operações de planejamento tributário praticadas pelos contribuintes. Finalmente, é preciso asseverar que eventual norma com esse conteúdo pode ser compatível com a ordem jurídica pátria, desde que concebida e aplicada com prudência, de molde a harmonizar todos os princípios que coexistem no direito positivo brasileiro, tais como legalidade, segurança jurídica, isonomia, capacidade contributiva, livre concorrência, dentre outros.

Palavras-chave: Planejamento. Tributário. Elisão. Evasão. Fiscal. Abuso. Fraude. Norma. Antielusiva.

ABSTRACT

This monograph presents a study concerning article 116, single paragraph, of the Brazilian Tax Code. The rule was introduced by Supplementary Law 104/2001 and was edited in order to limit the freedom of the taxpayer in the quest for lower taxes. The rule authorizes the Tax Administration to disregard acts or legal transactions done for the purpose of concealing the occurrence of the "triggering event" of the tax or the nature of the constituent elements of the tax liability, subject to the procedures to be established in ordinary law. The doctrinal interpretations about the materials effects of the aforementioned rule are divergent. However, most suitable is that which concludes by insufficient density of the normative rule analyzed, because it fails to point out the criteria to be met to disregard legal business, leaving to the ordinary legislator matter that requires homogenous national treatment by supplementary law. Moreover, despite the unconstitutionality for lack of normative density, it is necessary to edit antiavoidance general rule because the provisions addressing the inhibition of fraud and simulation, already on order, are not sufficient to cover the complex and diverse operations of tax planning practiced by taxpayers. Finally, must be asserted that a provision of that content can be compatible with the Brazilian legal system, since it designed and implemented with care in order to harmonize all the principles that coexist in the positive law of Brazil, such as legality, legal certainty, equality, ability to pay, free competition, among others.

Keywords: Tax. Planning. Avoidance. Evasion. Abuse. Fraud. Antiavoidance. Rule.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.1. Apresentação e demonstração da relevância do tema | 10 |
| 1.2. Ordenação do estudo e delimitação dos objetivos | 12 |
| 2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA..... | 13 |
| 2.1. Perspectiva panorâmica da antielusão no exterior..... | 13 |
| 2.1.1. A antielusão na Espanha..... | 13 |
| 2.1.2. A antielusão na Alemanha..... | 14 |
| 2.1.3. A antielusão na França..... | 15 |
| 2.1.4. A antielusão na Itália | 15 |
| 2.1.5. A antielusão em Portugal | 16 |
| 2.1.6. A antielusão na Argentina | 16 |
| 2.1.7. A antielusão nos Estados Unidos e Reino Unido | 17 |
| 2.1.8. Síntese dos tópicos <i>supra</i> | 18 |
| 2.2. Evolução do tema na doutrina brasileira | 18 |
| 2.2.1. Rubens Gomes de Sousa | 18 |
| 2.2.2. Amílcar de Araújo Falcão | 19 |
| 2.2.3. Antonio Roberto Sampaio Dória..... | 20 |
| 2.2.4. Alfredo Augusto Becker..... | 21 |
| 2.2.5. Alberto Pinheiro Xavier..... | 22 |
| 2.2.6. Surgimento de “novas” teses: abuso de direito, fraude à lei, propósito negocial, etc. | 23 |
| 2.3. Estabelecendo premissas básicas | 24 |
| 3. EFEITOS MATERIAIS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116: AS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES..... | 27 |
| 3.1. Norma anti-simulação..... | 27 |
| 3.2. Norma antielusiva..... | 29 |
| 3.3. Norma antielusiva, mas inconstitucional..... | 32 |
| 3.4. Interpretação econômica do direito tributário | 32 |

| | |
|---|-----------|
| 3.5. Síntese do capítulo três..... | 33 |
| 4. INSUFICIÊNCIA DE DENSIDADE NORMATIVA | 34 |
| 4.1. Os primórdios da discussão | 34 |
| 4.2. A jurisprudência..... | 37 |
| 4.3. A tese da insuficiência de densidade normativa aplicada ao parágrafo único do art. 116 do CTN..... | 39 |
| 4.3.1. O parágrafo único do art. 116 do CTN não é auto-aplicável por falta de densidade normativa | 39 |
| 4.3.2. Da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN | 41 |
| 4.3.3. Síntese do capítulo quatro..... | 43 |
| 5. NECESSIDADE DE UMA NORMA GERAL ANTIELUSIVA E POSSÍVEL COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO | 45 |
| 5.1. Necessidade..... | 45 |
| 5.1.1. O objetivo do sistema tributário | 45 |
| 5.1.2. Estado fiscal, cidadania fiscal e solidariedade | 49 |
| 5.1.3. A apatia da doutrina | 52 |
| 5.1.4. Síntese dos tópicos <i>supra</i> | 55 |
| 5.2. Possível compatibilidade de norma geral antielusiva com o ordenamento pátrio | 58 |
| 5.2.1. Efetivação da legalidade e mitigação da insegurança jurídica | 59 |
| 5.2.2. Ausência de raciocínio analógico | 63 |
| 5.2.3. Síntese dos tópicos <i>supra</i> | 65 |
| 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 66 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 69 |

1. INTRODUÇÃO

1.1. Apresentação e demonstração da relevância do tema

O planejamento tributário é prática que visa à economia tributária. Almeja a conformação de ato ou negócio jurídico, dentro dos parâmetros legais, com o objetivo de não materializar hipótese de incidência tributária prevista em lei. Ou, no mínimo, pretende formatar o ato de tal maneira que sobre ele recaia tributação menos onerosa do que normalmente incidiria caso fosse constituído sob outras formas jurídicas. Pode ter como escopo, ademais, o retardamento do pagamento de tributo.

Nessa senda, há muito se discute a licitude dos instrumentos utilizados no âmbito do planejamento tributário. O exercício cotidiano do direito, principalmente nos escritórios de advocacia, continuamente origina novas estratégias, teses e roupagens jurídicas com o intuito de obter economia tributária. Destarte, legislação, doutrina e jurisprudência constantemente têm de se atualizar para acompanhar as inovações engendradas pela advocacia privada.

Assim, com o fito de limitar a autonomia do contribuinte na busca pela menor carga tributária, foi editada a Lei Complementar 104/2001. Referido diploma introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN). Tal dispositivo autoriza a Administração Tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do “fato gerador”¹ do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A necessidade de edição de norma desse teor surgiu a partir de uma realidade incontestável. Contribuintes com grande capacidade contributiva, diante da pesada carga tributária brasileira, gradativamente passaram a contratar escritórios de advocacia e de contabilidade com o objetivo de organizar seus negócios de maneira que sobre eles incidisse a menor carga tributária possível. Assim, tornando-

¹ É cediço que a expressão *fato gerador* padece de inconsistência técnica, como já apontado por Geraldo Ataliba (Cf.: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53 e ss.) e Paulo de Barros Carvalho (Cf.: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 311 e ss.). No presente trabalho, será utilizada a terminologia de Paulo de Barros, para quem o fato abstrato, previsto na norma, é chamado hipótese de incidência tributária, e o fato concreto, realizado, é chamado de fato jurídico tributário. No entanto a expressão “fato gerador” será utilizada nos casos em que a lei faça referência expressa a ela, como é o caso do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

se prática rotineira, o planejamento passou a render a esses contribuintes economia considerável e, ao Estado, prejuízos assaz relevantes.

Desse conflito emerge o tradicional embate que sempre acompanhou o Direito pátrio: a dicotomia entre o interesse público e o privado. Ressalte-se que as perscrutações doutrinárias a respeito dos limites da autonomia privada e dos poderes da Administração Pública são bastante pródigas. No entanto, muito se escreveu sobre o tema até se perceber que a real chave para a resolução dessa problemática reside no texto constitucional. Nos últimos anos, ocorreu verdadeiro movimento em todos os ramos do direito no sentido de aproximar a interpretação e aplicação da legislação infraconstitucional aos ditames e preceitos consagrados na Constituição da República.

Assim, a regra contida no artigo 116, parágrafo único, do CTN, é mais um elemento que, na seara do direito tributário, vivifica o debate acerca da dialética entre público e privado. Isso porque se trata de mecanismo nascido com o afã de limitar a autonomia dos particulares na busca pela economia tributária. Disso exsurge o conflito latente entre liberdade de gestão e organização, de um lado, e interesse público na arrecadação e na promoção da justiça fiscal, de outro. Essa tensão lida com valores muito fortes: a legalidade e a segurança jurídica em favor dos contribuintes; a isonomia e a capacidade contributiva em favor da pretensão fazendária.

Merece destaque o fato de que a arrecadação tributária não objetiva apenas colher subsídios para sustento da máquina pública e de suas atividades, mas é, pelo menos em tese, uma forma de redistribuição de renda. Nesse ponto, deve-se aludir que o argumento de que essa redistribuição acaba não ocorrendo no Brasil é de natureza extrajurídica e, destarte, não será objeto de análise neste trabalho.

Portanto, em face do exposto, o estudo do planejamento tributário e seus limites é de extrema relevância. É assunto economicamente importante, porque envolve economia dos contribuintes, de um lado, e prejuízo ao erário, de outro. Também é juridicamente relevante, pois na base do debate sobre planejamento há que se analisar, inevitavelmente, princípios cervicais do ordenamento jurídico, como a isonomia e a livre concorrência. Aquele primeiro porque o tema guarda íntima relação com o princípio da capacidade contributiva. E o segundo, pois a tributação não deve ser instrumento de diferenciação dos concorrentes ou interferir na competição. E, ainda, o tema é politicamente relevante, porque engloba a discussão

a respeito da concepção que se tem acerca do Estado brasileiro e a forma de efetivação dos princípios dispostos na Magna Carta.

1.2. Ordenação do estudo e delimitação dos objetivos

A despeito da importância do tema, seja pela figura inovadora que a regra analisada traz, seja pelo profundo debate jusfilosófico que cláusula dessa natureza suscita, verifica-se grande dificuldade em estabelecer os limites e hipóteses de aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Buscar-se-á, neste trabalho, trazer uma perspectiva panorâmica do tratamento dado ao planejamento tributário no exterior e no Brasil. Na sequência, serão expostas as idéias centrais das diferentes correntes interpretativas do parágrafo único do artigo 116. Em seguida, será minudenciada a tese da insuficiência de densidade normativa, analisando-se o dispositivo sob uma ótica constitucional, com o intuito de verificar se seu conteúdo se harmoniza com o texto da Constituição Federal. Em seguida, será reflexionada a necessidade de edição de uma norma geral antielusiva no Brasil e se haveria compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Com isso, pretende-se, ao final, chegar a uma conclusão acerca da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN; apontar se há necessidade de edição de uma norma geral antielusiva e, ainda; se haveria compatibilidade de uma norma desse viés com o ordenamento jurídico brasileiro.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

2.1. Perspectiva panorâmica da antielusão no exterior

Embora os efeitos produzidos pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional sejam controvertidos, como se verá adrede, pode-se adiantar que o objetivo do legislador não foi tornar ilícito todo e qualquer planejamento tributário, mas coibir a economia tributária obtida de forma “abusiva”. A dificuldade reside na definição dos critérios para se averiguar se um planejamento é abusivo ou não.

Diversos países já adotaram mecanismos de controle similares ao dispositivo telado, cujo estudo fornece elementos para se embrenhar com maior segurança na análise da norma brasileira. Em obra de grande fôlego, João Dácio Rolim transita pelos ordenamentos de diversos países, comparando-os com o dispositivo introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001. Segundo Rolim, os princípios, regras e institutos relativos às chamadas “cláusulas antielisivas”² são provenientes de países de tradição da *common Law*. Posteriormente, foram desenvolvidos e adaptados quando recepcionados por sistemas romano-germânicos³. Daí porque a relevância do estudo dos sistemas alienígenas de controle de planejamentos tributários.

Embora não se pretenda realizar aqui pesquisa aprofundada nesse sentido, mister se faz trazer alguns dados como ponto de partida para o presente trabalho.

2.1.1. A antielusão na Espanha

Sacha Calmon Navarro Coêlho comenta a legislação e a doutrina espanholas. De acordo com o autor, o artigo 24 da *Ley General Tributaria* da Espanha⁴ se utiliza da doutrina da “fraude à lei”. Para Sacha Calmon, a experiência ibera está a meio termo entre os sistemas da tipicidade cerrada, que inadmitem o uso da analogia, e os sistemas abertos, que toleram, sob cuidados procedimentais,

² Adiante, ver-se-á que esta não é a expressão mais apropriada.

³ ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**, p. 11-12.

⁴ “...para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios com el propósito de elidir el pago del tributo, aparándose em el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan um resultado equivalente alderivado del hecho imponible.”

o uso da analogia para combater o abuso de formas de direito privado com o fito de não pagar tributo, retardar o seu pagamento ou pagá-lo a menor⁵.

Pode-se dizer que a fraude à lei consiste no emprego, intencional, de um ou mais negócios jurídicos com o escopo de obter resultado vedado por norma proibitiva, ou para evitar recair-se em resultado prescrito por norma preceptiva, com o fim de se furtar à sua aplicação. Esse é o conceito sustentado por Alberto Xavier, que destaca a intenção de se atingir um resultado ilícito, vedado pelo ordenamento jurídico, como elemento essencial para configuração da fraude à lei⁶.

Doutra banda, Marco Aurélio Greco defende que não importa se a finalidade almejada é lícita ou ilícita. Para configuração da fraude à lei, basta que o contribuinte erija uma estrutura comercial que se enquadre numa “norma de contorno”. Desta forma, a situação concreta é regulada pela norma de contorno, afastando-se a aplicação da norma de tributação mais onerosa⁷.

2.1.2. A antielusão na Alemanha

Na Alemanha, o § 42º do Código Tributário Alemão⁸ consagra a teoria do “abuso de formas”. Trata-se de dispositivo que autoriza a Administração Tributária daquele país a desconsiderar atos e negócios jurídicos, para fins estritamente tributários, desde que se constatem três elementos cumulativamente: a) presença de estrutura inadequada para atingir o negócio pretendido; b) ausência de razões extratributárias (negociais) e; c) economia tributária gerada pela estrutura inadequada.

Convém mencionar que coexiste com referido mecanismo o § 41º, o qual coíbe práticas simulatórias. A diferença entre ambos reside no fato de que, no caso do § 42º, a operação é, em princípio lícita, e cabe à Administração Tributária o ônus de comprovar o abuso de direito. Enquanto na hipótese do § 41º há ilicitude desde o início, existindo presunção (relativa) de economia tributária obtida por simulação.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**, p. 71.

⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação simulação e norma antielisiva**, p. 63-67.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, p. 241 e ss.

⁸ “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”

Nesse caso, o contribuinte deve demonstrar ao Fisco que não agiu simulatoriamente.

2.1.3. A antielusão na França

Na França, conforme lição de Heleno Taveira Tôres, a legislação aproxima os conceitos de abuso de direito, simulação e fraude à lei⁹. O art. 64 do *Livre de Procédures Fiscales*¹⁰ autoriza o Fisco a desconsiderar todos os atos que dissimulem o conteúdo real de um contrato, com o intuito de obter economia tributária. A jurisprudência francesa, ao interpretar o dispositivo, houve por incluir, no conceito de dissimulação, as noções de simulação, abuso de direito e fraude à lei. Destarte, o mesmo mecanismo legislativo é servil à desqualificação fiscal tanto de negócios simulados quanto de atos anormais de gestão.

Nessa seara, merece atenção a opinião de Ricardo Lobo Torres, para quem o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, recepcionou o modelo francês de controle de planejamentos tributários¹¹.

2.1.4. A antielusão na Itália

No caso da Itália, o combate à *elusione* (praticada por meio de atos não simulados) é realizado mediante a edição de regras antielusivas específicas, setoriais, em geral relacionadas ao imposto de renda. A mais importante delas passou a vigor a partir de 1997, com o advento do Decreto Legislativo Delegado nº 358/1997, que introduziu o art. 37 no DPR nº 600¹². Esse dispositivo determinou ser inoponível ao Fisco negócios praticados sem válidas razões econômicas com o objetivo de obter redução da carga tributária. Portanto, adotou o critério de válidas razões econômicas do ato praticado, ou seja, uma espécie de *business purpose test*.

⁹ TÔRES, Heleno Taveira. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Gerais e Preventivas) – A Norma Geral de Desconsideração de Atos ou Negócios do Direito Brasileiro. In: MARINS, James (coord.). **Tributação e Antielisão**, p.64.

¹⁰ “Art. L. 64 – *Ne peuvent être opposés à l’administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d’un contrat ou d’une convention à l’aide de clauses: (...)*”.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. O abuso de direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**, p. 50.

¹² Art. 37 do DPR nº 600, alterado pelo Decreto Legislativo Delegado nº 358/1997: “são inoponíveis à Administração Financeira os atos, os fatos e os negócios, inclusive os coligados entre si, privados de válidas razões econômicas, organizados para desviarem-se de obrigações ou vedações previstas pelo ordenamento e para obter reduções de impostos ou restituições, de outro modo indevidos”.

2.1.5. A antielusão em Portugal

Em Portugal, no ano de 1999, foi introduzida cláusula geral anti-abuso, primeiro no art. 32º-A do Código de Processo Tributário lusitano e, depois, no nº 2 do art. 38º da Lei Geral Tributária.

Todavia, a Lei nº 30-G/2000 deu nova redação ao referido preceito¹³, que, atualmente, confere à autoridade fiscal o poder de declarar ineficaz, no âmbito tributário, os atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas. Para que se possa aplicar a norma anti-abuso, deve ser possível identificar, ainda, a intenção, por parte do contribuinte, de reduzir, eliminar ou diferir temporalmente os impostos, efeitos que não seriam obtidos se fossem praticados atos ou negócios com idênticos fins econômicos em detrimento das formas abusivas. A cláusula anti-abuso estabelece, ademais, que, após a declaração de ineficácia, efetua-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis na ausência das formas abusivas, não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

2.1.6. A antielusão na Argentina

A Argentina consagra a interpretação econômica do direito tributário, na linha propugnada por Dino Jarach, inspirada na doutrina de Enno Becker. Ou seja, para fins tributários, deve-se levar em conta o resultado econômico do ato praticado e não a forma jurídica adotada¹⁴.

¹³ “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

¹⁴ Lei nº 11.683: “Art. 12 – *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos*”.

Em outras palavras, consoante Fernando Aurélio Zilveti¹⁵, a teoria argentina considera que a lei tributária constrói as hipóteses de incidência de acordo com índices de capacidade contributiva. Assim, levando em conta que esse princípio tem inegável natureza econômica, quando se trata de apreciar se um fato, ato ou negócio coincide ou não com o pressuposto previsto na norma legal, deve-se considerar o conteúdo ou substância econômica da lei.

2.1.7. A antielusão nos Estados Unidos e Reino Unido

Nos países de tradição da *common law*, especialmente Estados Unidos e Reino Unido, não há regras antielusivas expressas. Esse controle é realizado pelo Judiciário, mediante aplicação de princípios construídos por precedentes jurisprudenciais. Segundo Cesar A. Guimarães Pereira, a doutrina do *business purpose test*, desenvolvida no direito norte-americano¹⁶, admite a legalidade da busca pela economia tributária praticada em conformidade com a lei. No entanto, só reconhece a validade disso se houver um real interesse negocial que fundamente essa escolha, além da mera redução da carga tributária¹⁷.

Essa teoria deu azo, ainda, à criação da *step transaction doctrine*, segundo a qual “... se, de uma série de atos jurídicos realizados por um sujeito, emerge a existência de uma operação econômica unitária, a tributação tomará em conta o resultado econômico final, não a estrutura formal escolhida pelo particular.”¹⁸. O critério para identificar se esses atos compõem uma mesma operação complexa, ou, ao contrário, se são independentes, é o da utilidade negocial dos atos individualmente considerados. Daí porque tomar como base o *business purpose test*.

No Reino Unido, antigamente imperava a noção de que qualquer tipo de economia tributária era admitida, desde que praticada dentro da lei. Todavia, esse entendimento foi gradualmente sendo modificado por meio de diversos casos,

¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e planejamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Tributação Empresarial**, p. 306.

¹⁶ Originou-se do caso *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 79 L. ed. 596 (1935).

¹⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, p. 124-125.

¹⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Op. cit.*, p. 126.

culminando com o alinhamento da jurisprudência britânica à norte-americana, em 1984¹⁹.

2.1.8. Síntese dos tópicos *supra*

Portanto, Espanha, Alemanha, França, Itália, Portugal e Argentina, todos países de tradição continental romano-germânica, possuem normas gerais expressas de controle do planejamento tributário, cada um adotando critérios distintos. Enquanto países como Estados Unidos e Reino Unido, de tradição anglo-saxônica, não possuem regras expressas nesse sentido, controlando o planejamento por meio de *standards* erigidos pela jurisprudência. Diante disso, conforme Gabriel Lacerda Troianelli, percebe-se que, hoje, a grande maioria dos países admite a possibilidade de desconsiderar atos praticados pelos contribuintes com o objetivo de obter economia tributária por meios abusivos²⁰.

2.2. Evolução do tema na doutrina brasileira²¹

2.2.1. Rubens Gomes de Sousa

No Brasil, foram Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão que solidificaram as bases para a discussão do tema no país. Os ensinamentos de Sousa foram tão influentes que até hoje são corroborados por diversos doutrinadores. Este autor construiu a clássica diferenciação entre evasão e elisão fiscal segundo o critério cronológico.

¹⁹ O que marcou essa mudança paradigmática foi o caso *Furniss v. Dawson*, de 1984, cuja orientação adotada passou a ser conhecida como o *new approach à tax avoidance*.

²⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para a aplicação de regra antielisiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. V. 11, p. 92.

²¹ É evidente que há dezenas de estudiosos que trataram do tema no Brasil. Porém, limitar-se-á, aqui, a mencionar aqueles que, na visão do autor, trouxeram as contribuições mais impactantes ao Direito brasileiro. Para verificação da opinião de outros autores, recomenda-se a leitura da obra de César A. Guimarães Pereira (PEREIRA, Cesar. A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001), que traz estudo sistematizado das obras de diversos doutrinadores. Sugere-se, também, a leitura da obra coletiva "O planejamento tributário e a Lei complementar 104/2001", coordenada por Valdir de Oliveira Rocha (ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001). Há, ainda, numerosos artigos publicados em revistas científicas esparsas e diversos livros e monografias sobre o assunto. Alguns deles constam nas referências bibliográficas do presente trabalho.

Consoante Rubens Gomes de Sousa²², se os atos que objetivam a redução da carga tributária são praticados em conformidade com a lei, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, trata-se de elisão fiscal, perfeitamente lícita. No entanto, se os atos que visam à economia tributária são perpetrados após a ocorrência do fato, ainda que objetivamente legais, configuram hipótese de evasão, que seria ilícita.

2.2.2. Amílcar de Araújo Falcão

Contrapondo esse entendimento, merece atenção a doutrina de Amílcar de Araújo Falcão, que propugnava a utilização da interpretação econômica do Direito Tributário. Segundo o professor baiano, o intérprete da legislação tributária está autorizado a conceber considerações econômicas com a finalidade de enquadrar o fato concreto em face do comando normativo. Porém, no seu entendimento, o comando decorre não apenas da literalidade da lei, mas também do seu “espírito”²³.

Argumentava Falcão que, no mundo das relações econômicas, uma intenção negocial, econômica, corresponde sempre a uma forma jurídica típica. Entretanto, com o objetivo de “driblar” a tributação, o contribuinte pode adotar forma jurídica completamente anormal ou atípica – ainda que permitida pelo Direito Privado – em relação aos fins econômicos pretendidos.

A esta “manipulação” de formas jurídicas praticada com o objetivo de obter vantagem fiscal, Falcão chamou de evasão. Essa atitude, a seu entender, deveria ser evitada pelo intérprete tributário mediante “...a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal entendido com o seu espírito.”²⁴. No entanto, o autor frisou, em sua obra, que nem toda vantagem fiscal configuraria evasão, porque a disposição e organização dos negócios com o fim de economizar tributo não é vedada pelo ordenamento brasileiro. Assim, somente a vantagem obtida com distorção de forma jurídica é que deveria ser reenquadrada e tributada.

²² SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres - Imposto de renda**. V. 3, p. 211-212.

²³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 71.

²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Op. cit.*, p. 72.

2.2.3. Antonio Roberto Sampaio Dória

Sampaio Dória tratou de sistematizar as noções até então sedimentadas, alinhando-se à posição de Rubens Gomes de Souza, mas trazendo inovações. Reafirmou que a elisão é lícita, pois praticada antes da ocorrência do fato jurídico tributário, por meio de instrumentos lícitos e cuja forma adotada é compatível com os resultados produzidos.

Asseverou que, além de lícita, a elisão é ética, pois nada mais natural que buscar a maior economia possível na condução da vida. Assim, ressaltou que a única forma de contê-la é pela ação legislativa, colmatando-se as lacunas da lei. Por esse motivo, rejeitou o emprego da teoria do abuso de forma no Brasil, indicando que a adequação das formas de direito privado para obtenção de vantagens tributárias só pode ser analisada à luz da figura da simulação.

Ademais, na linha de Rubens Gomes de Souza, para distinção entre elisão e evasão adotou o critério cronológico. No entanto, acrescentou que, para que se configure a evasão, é necessária a utilização de meios ilícitos para redução da carga tributária, além da questão cronológica.

Quanto à simulação, afirma que para sua formação concorrem os seguintes elementos: *“(a) deformação consciente e desejada da declaração de vontade, (b) levada a efeito com o concurso da parte à qual se dirige e (c) tendo por objetivo induzir terceiros em engano, inclusive, do ponto de vista tributário, o próprio Estado”*²⁵. Assim sendo, Sampaio Dória ensina que, diferentemente da elisão, a simulação é praticada por meios ilícitos, que são escondidos pela habilidade do agente. Nesse caso, ao contrário da elisão, o fato jurídico tributário ocorre efetivamente, mas vem desnaturado em sua exteriorização formal. Ainda, na elisão, a forma jurídica, conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero pretexto. Finalmente, no que atina aos resultados obtidos, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, enquanto na simulação os efeitos reais são diversos daqueles ostensivamente indicados²⁶.

²⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**, p. 37-38.

²⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, p. 40.

2.2.4. Alfredo Augusto Becker

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, empenhou-se na crítica da interpretação econômica do Direito Tributário bem como da teoria do abuso de direito. Conforme lição do jurista gaúcho, é equivocada a idéia de que o Direito Tributário deveria abstrair as formas jurídicas adotadas pelos particulares na condução de suas vidas, com o intuito de lhes obrigar ao pagamento de tributo por conta dos efeitos econômicos que aqueles atos produzem. Segundo Becker, os que acreditam nessa falsa verdade vêem uma evolução do Direito Tributário. Entretanto, a seu ver, há uma involução, pois se sacrifica o “Direito” em prol do “Tributário” (a Ciência das Finanças Públicas) ²⁷.

Becker argumenta que todo o esforço construtivo do jurista consiste na deformação dos fatos com vistas à criação de um instrumento de ação social praticável, por meio do qual o Estado possa disciplinar e conduzir os fatos sociais. Portanto, pretender, no momento da interpretação da lei, libertar o fato econômico ou social dos limites e parâmetros jurídicos que o delimitam significa destruir toda a *“praticabilidade e a utilidade do Direito”*²⁸.

Quanto aos conceitos de evasão e elisão, o eminente autor utilizava-os com significados diferentes daqueles empregados pela doutrina tradicional. Defendia que a evasão fiscal seria perfeitamente lícita, sendo a elusão e a evasão legal espécies da evasão fiscal. Sustentava que a prática de atos lícitos com o objetivo de economizar tributo não poderia ser coibida pela abstração da realidade econômica. Isso porque, na sua visão, não teria sido violada nenhuma regra ou eficácia jurídica. Becker argumentava, porém, que a fraude é ilícita, tendo em vista que o contribuinte ergue a estrutura jurídica de seus negócios violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência de regra sobre o fato imponible.

O autor gaúcho criticou, ainda, as teorias que pregavam a utilização do critério do abuso de direito para descon sideração da estrutura jurídica configurada com vistas à obtenção de vantagem fiscal. Para Becker, isso se confundia com a interpretação econômica do Direito Tributário²⁹.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 97-98.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Op cit.*, p. 99.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op cit.*, p. 140-141.

Sustentava que o critério do abuso de direito inevitavelmente está impregnado de um conteúdo moral. Porquanto o que importaria para a determinação do abuso seria a má utilização do direito. E, evidentemente, noções de bem e mal são de natureza *moral*. Outorgando-se ao intérprete a possibilidade de empregar conceitos morais para a tributação, estaria sendo facultada àquela autoridade não a interpretação do direito, mas a sua criação. E, no seu entendimento, isso seria inconstitucional, pois se trata de competência do Poder Legislativo³⁰.

2.2.5. Alberto Pinheiro Xavier

Alberto Xavier reiterou as lições de Rubens Gomes e Souza e Antônio Roberto Sampaio Dória. Coadunou-se à noção de simulação sustentada por Sampaio Dória, aprofundando seu conteúdo. Trouxe subclassificações do conceito de simulação, demonstrando que o fenômeno ilusório pode incidir sobre quaisquer elementos da obrigação tributária: fato jurídico tributário, base de cálculo ou sujeito passivo³¹.

Diferenciou os negócios simulados dos negócios indiretos. Enquanto aqueles seriam falsos e mentirosos, estes seriam verdadeiros. Isso porque na simulação “...há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada – e daí o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada – e daí o seu caráter verdadeiro.”³². Definiu o negócio indireto como sendo aquele pelo qual as partes atingem fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial. Ainda, distinguiu negócio indireto de fraude à lei, explicando que os fins visados pelo negócio indireto são lícitos, enquanto na fraude à lei, não bastasse a estrutura típica “inadequada” aos fins visados, estes fins devem ser ilícitos.

Finalmente, Xavier posiciona-se contra qualquer tentativa de introdução de norma geral antielusiva no ordenamento brasileiro, porquanto isso violaria os princípios da tipicidade e da segurança jurídica. Nessa senda, a seu ver, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não poderia ser norma geral

³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Op cit.*, p. 150-152.

³¹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 56.

³² XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 67.

antielusiva, pois, nesse caso, tratar-se-ia de norma inconstitucional. Assim, Xavier conclui que a regra em tela é norma anti-simulação.

2.2.6. Surgimento de “novas” teses: abuso de direito, fraude à lei, propósito negocial, etc.

Nas últimas duas décadas, a discussão se aprofundou e rendeu dezenas de publicações científicas. Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, o assunto foi ainda mais verticalizado, dando azo para diferentes interpretações do texto legal, inclusive com tentativas de importação de doutrinas estrangeiras relativamente ao tema.

Parte da doutrina defende que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não é norma geral antielusiva, mas apenas norma antievasão ou, ainda, anti-simulação. É o caso de Ricardo Mariz de Oliveira, Alberto Xavier, Sacha Calmon, Misabel Derzi, dentre outros.

Outros doutrinadores admitem se tratar de norma antielusiva, porém a consideram inconstitucional, por afrontar os princípios da tipicidade cerrada e da segurança jurídica. É o caso de Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado.

E, de outro lado, existem os que entendem se tratar de norma antielusiva, advogando pela constitucionalidade do dispositivo sob comento e procurando interpretar o texto legal e lhe atribuir sentido, como, por exemplo, Marco Aurélio Greco e João Dácio Rolim.

Há um quarto grupo, ainda, que acredita que a o parágrafo único do artigo 116 inaugurou a interpretação econômica do direito tributário no Brasil. Tal corrente encontra em Aurélio Pitanga Seixas Filho e Eduardo Domingos Botallo suas principais vozes. No entanto, enquanto aquele defende a constitucionalidade do dispositivo, o segundo é refratário à utilização da interpretação econômica.

As principais idéias destas correntes interpretativas serão estudadas amiúde no próximo capítulo. É conveniente ressaltar, contudo, que generalizações e classificações de tal natureza ignoram os argumentos e a fundamentação que conduzem o raciocínio de cada autor. Além disso, também é óbvio que existem pensamentos diversos, que não se enquadram nas categorias supramencionadas. Adiante, tentar-se-á demonstrar algumas dessas peculiaridades.

2.3. Estabelecendo premissas básicas

Como visto, as controvérsias a respeito dos limites do planejamento tributário são antipodais. Isso porque se trata de tema intimamente ligado à concepção de Estado que cada um possui e dos correlatos conceitos de liberdade e igualdade existentes em cada linha de pensamento.

Porém, outro elemento que dificulta o consenso é a inconsistência na aplicação e interpretação de institutos clássicos do direito, necessários à compreensão do tema. As próprias figuras jurídicas mencionadas nas páginas anteriores, como fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto, ganham diferentes significados dependendo do doutrinador que as utiliza.

Com efeito, Carlos Eduardo Peroba Angelo alerta que autores como Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier, que são praticamente antagonistas no que diz respeito ao tema do controle de planejamentos tributários, não apenas discordam sobre a aplicabilidade de tais institutos para a desconsideração do planejamento tributário, como também trabalham com conceitos distintos de simulação, fraude à lei e abuso do direito. Desse modo, o mesmo negócio jurídico poderia ser considerado uma simulação pelo primeiro e um negócio jurídico indireto pelo segundo³³.

Diante disso, é preciso estabelecer algumas premissas básicas antes de se aprofundar no tema. Neste ponto, deve-se aludir à lição de Paulo de Barros Carvalho, que, parafraseando Norberto Bobbio, assevera que “...o *rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência*.”³⁴.

A primeira premissa a ser estabelecida gira em torno das expressões *evasão*, *elisão* e *elusão*. Como visto, a doutrina clássica se limitava a dividir a organização dos negócios para obter economia tributária em *elisão*, quando os atos praticados fossem lícitos, e *evasão*, quando houvesse ilicitude. A simulação, a seu turno, seria uma subespécie da *evasão*.

Há doutrinadores que também utilizam essa divisão binária, mas que empregam conceitos consagrados com significados totalmente diferentes dos

³³ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba Angelo. Aplicação dos conceitos de planejamento tributário na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e na doutrina. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008, p. 491-492.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 313.

tradicionais. É o caso de Hugo de Brito Machado³⁵, por exemplo, que afirma que a evasão fiscal é lícita, enquanto a *elisão* seria ilícita.

É preciso ressaltar que nenhuma dessas “nomenclaturas” é equivocada e que os doutrinadores citados sustentam com competência³⁶ seus pontos de vistas. Porém, na presente monografia, adotar-se-á a divisão trinária, em *elisão*, *evasão* e *elusão*, em conformidade com o pensamento de Marcelo Costenaro Cavali³⁷. Para este autor, a *evasão* engloba as condutas realizadas com o intuito de não pagar ou pagar menos tributos, caracterizadas pela ilicitude dos atos praticados. Não necessariamente trata-se de atos ilícitos criminais, embora estes também sejam abrangidos pelo conceito de *evasão*.

Já a *elisão*, segundo Cavali, é a economia de impostos perfeitamente lícita, seja direcionada ou autorizada pela legislação fiscal. Inclui-se nesse conceito, também, qualquer outra situação que implique economia tributária, ainda que não haja propriamente uma adequação ao “plano do legislador”, mas desde que não se enquadre nas noções de *evasão* ou *elusão*.

Por fim, o autor explica que *elusão* é a conduta do particular marcada pela “...prática de atos ou negócios jurídicos distintos daqueles previstos em hipóteses de incidência tributária, mas geradores de efeitos econômicos equivalentes...”³⁸, evitando-se, destarte, a tributação, ou enquadrando-se em norma de tributação mais favorável. Todavia, Cavali alerta que essa definição é precária, pois a identificação de seus exatos contornos só pode ser empreendida a partir da análise de cada ordenamento jurídico.

Superada esta primeira premissa, é preciso tecer, ainda, ponderação acerca da expressão cláusula ou norma *antielisiva*. Boa parte da doutrina brasileira em matéria tributária utiliza esta expressão, como Ives Gandra, Hugo de Brito Machado, João Dácio Rolim, João Francisco Bianco, Sidney Saraiva Apocalypse³⁹, dentre

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 107-108.

³⁶ Sugere-se a leitura dos autores indicados para identificar exatamente os motivos que os levam a adotarem nomenclaturas distintas, os quais são bastante razoáveis. No entanto, optou-se por escolher apenas uma delas para que o trabalho siga um padrão científico.

³⁷ CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas Gerais Antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil, p. 26-30.

³⁸ CAVALI, Marcelo Costenaro. *Op. cit.*, p. 29.

³⁹ ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 10 e ss.

outros. Entretanto, aqui procede a crítica de Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁰, que afirma que a elisão é lícita e que, portanto, norma que pretendesse proibi-la seria inconstitucional. Desta feita, sugere Oliveira que a nomenclatura mais apropriada seria norma anti-evasiva, para se referir ao combate ao planejamento tributário que incorre em ilicitude.

No entanto, na esteira das reflexões de Marcelo Costenaro Cavali, parece ser mais apropriada a expressão *norma antielusiva*. Na medida em que a *elisão* é perfeitamente lícita e a *evasão* é ilícita, havendo descumprimento de lei, só faz sentido pensar em uma norma geral *antielusiva*, em detrimento das demais expressões, com o objetivo de coibir a prática de atos que configurem fato não previsto na hipótese de incidência, mas que geram os mesmos efeitos econômicos.

No decorrer do texto, caso seja necessário para a plena compreensão do assunto, outros vocábulos sobre os quais a doutrina eventualmente diverja quanto ao significado serão explicitados.

⁴⁰ Ricardo Mariz de Oliveira defende ser mais apropriada a expressão “norma geral antievasão” em detrimento de “norma geral antielisão”. Cf.: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 258.

3. EFEITOS MATERIAIS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116: AS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES

3.1. Norma anti-simulação

Como visto, a Lei Complementar 104/2001 introduziu parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Desse modo, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato jurídico tributário ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que respeitados os procedimentos previstos em lei a ser editada.

As divergências a respeito do alcance material da aludida norma são relevantes. A discussão se inicia a partir do conceito de *dissimular*. Grande parte da doutrina⁴¹ considera que a norma em questão não é antielusiva, mas anti-simulação. É o que sustenta Heleno Taveira Tôres. Para o Tôres, com tal recurso, o Legislador brasileiro teria passado a regular, também, os atos de simulação relativa (dissimulação), que se verifica nas situações em que o contribuinte pratica determinados atos fictícios para encobrir o negócio real, visando a uma economia de tributos⁴². Assim, não diz respeito ao controle de atos praticados com algum tipo de abuso.

Entretanto, essa posição padece de certa inconsistência. Isso porque o artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, já permitia que a autoridade administrativa revisasse lançamentos quando fosse comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agira com dolo, fraude ou simulação. Desse modo, não haveria sentido em concluir que o legislador votou lei inócua, com o único objetivo de reiterar poderes dos quais a União já era titular. Na tentativa de contrapor esse argumento, Alberto Xavier defende que, não apenas os limites da tipicidade foram reiterados, mas, também, que o Legislador teria restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia dos atos simulados. Assim sendo, na sua interpretação, o legislador impôs limites claros à desconsideração de

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 219; PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. cit.*, 238; MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulamentação**, p. 57;

⁴² TÔRES, Heleno Taveira. In: MARINS, James (coord.). *Op. cit.*, p. 73.

atos praticados pelo contribuinte, permitindo a prática de quaisquer atos que não importem fraude ou simulação⁴³.

No entanto, e além disso, há outro obstáculo à interpretação de que o parágrafo único do artigo 116 é mera norma anti-simulação, porquanto a exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001 estabelece que:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Ora, se a própria exposição de motivos do referido diploma legal expôs que o seu objetivo era combater o planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito, como afirmar que se trata apenas de norma anti-simulação?

Paulo Ayres Barreto, na tese em que obteve o grau de livre-docência da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, elabora raciocínio profundo acerca do tema. Barreto argumenta que, ainda que a exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001 faça referência à elisão obtida com abuso de forma ou de direito (ou seja, à elusão), eventuais descompassos entre a exposição de motivos e os enunciados prescritivos devem ser solucionados em favor destes últimos. De acordo com suas observações, *“Tais desacordos são usuais e decorrem, geralmente, do uso de uma linguagem menos técnica na exposição de motivos, em relação àquela utilizada no corpo da legislação levada à votação.”*⁴⁴.

O autor segue aduzindo que apesar da exposição de motivos da legislação em comento mencionar o combate à elusão, o parágrafo único do artigo 116 menciona desconsiderar atos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do “fato gerador”. E, segundo Barreto, *“...dissimular é signo que tem amplitude semântica distinta dos conceitos de abuso de forma e abuso de direito. (...). O ato dissimulado enquadra-se no plano da ilicitude; a elisão tributária, em tese, no campo da licitude.”*⁴⁵.

Ricardo Mariz de Oliveira comunga desse entendimento. Porém, além de afirmar que a Lei Complementar introduziu apenas mais uma norma de combate à simulação, acrescenta que, antes do advento da lei comentada, a Administração

⁴³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 157.

⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária – limites normativos**, p. 188.

⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 188-189.

Tributária tinha mais poderes, pois podia desconsiderar atos simulatórios conforme o entendimento de seus agentes fiscais⁴⁶. Segundo o autor, não havia critérios na legislação que pautassem esse procedimento, pois bastava alegar a aplicação do artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional⁴⁷, que não exige qualquer tipo de procedimento especial. Com a introdução do parágrafo único do artigo 116, prossegue Mariz de Oliveira, o Fisco só pode desconsiderar os atos ou negócios dissimulados se presentes as circunstâncias que vierem a ser previstas e segundo as normas procedimentais que vierem a ser estipuladas pela lei, de maneira que teria acabado a liberdade pessoal dos agentes fiscais; os quais, antes, simplesmente lançavam tributos sob a alegação de existência de simulação⁴⁸.

Finalmente, cumpre destacar que grande parte dos autores que sustentam a posição de que o parágrafo único do artigo 116 é norma anti-simulatória, defende que o meio mais seguro, efetivo e correto para o combate ao planejamento tributário abusivo é a criação de cláusulas específicas, que contemplem situações fáticas precisas, em detrimento de normas genéricas⁴⁹.

3.2. Norma antielusiva

Outra parte da doutrina, contudo, acredita que a norma analisada introduziu novos ingredientes nesse contexto e não apenas reiterou um poder que a Administração Tributária já detinha.

Marco Aurélio Greco⁵⁰ atribui ao vocábulo *dissimulação* significado mais amplo que o de *simulação*. Assevera que, no vernáculo, *dissimular* pode ser sinônimo de *simular*, mas também pode ter vários outros significados como *ocultar* ou *encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; esconder-se* etc.

⁴⁶ Idêntica é a posição adotada por Gabriel Lacerda Troianelli: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da Administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 101.

⁴⁷ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

⁴⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 268.

⁴⁹ Cf.: DERZI, Misabel A. M. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 226; XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 157-158.

⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 464-468.

Greco acrescenta que o legislador, no Código Tributário Nacional, refere-se à *simulação* em diversas oportunidades. Sendo assim, ao se utilizar do termo *dissimular*, está fazendo-o com sentido diverso daquele.

Diante disso, Greco conclui que *dissimular* engloba atos ou negócios praticados com a finalidade de mascarar a ocorrência do fato jurídico tributário. Destarte, conceitos como fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto podem ou não coincidir com a *dissimulação*, dependendo de cada caso concreto⁵¹.

Posição similar é adotada por Ricardo Lodi Ribeiro⁵². O autor afirma que o parágrafo único do artigo 116 se baseou na cláusula geral francesa, exposta no tópico 2.1.3, e que combate o abuso de direito em todas as suas modalidades, tais como a fraude à lei, o abuso de forma, o abuso na intenção negocial e o abuso no uso da personalidade jurídica.

Na mesma linha de Marco Aurélio Greco, argumenta que o vocábulo *dissimulação* significa *encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos, fazer parecer real o que não é*. Portanto, possui sentido bem mais amplo do que a *simulação*, ao contrário do que propõem autores como Alberto Xavier, Ricardo Mariz de Oliveira, Heleno Tôrres e Paulo Ayres Barreto.

Posição similar é sustentada por Marciano Seabra de Godoi. De acordo com Godoi, o parágrafo único do artigo 116 inaugura o combate ao planejamento tributário praticado com abuso segundo o critério da *fraude à lei*. Godoi afirma que o termo *dissimular*, disposto no aludido dispositivo, corresponde ao conceito de *fraude à lei* e que esta ocorre quando o contribuinte, com o intuito de fugir à materialização do fato jurídico tributário para atingir os mesmos resultados econômicos com um menor ônus fiscal, utiliza atos ou negócios jurídicos de uma forma artificiosa, distorcida e em clara contradição jurídica (e não econômica) com o espírito da lei que os configura⁵³.

Ricardo Lobo Torres invoca outros elementos, reforçando o entendimento de que a Lei Complementar 104/2001 trouxe, sim, verdadeira norma *antielusiva*, e não apenas norma *anti-simulação*. O autor enumera uma série de argumentos a respeito do tema, refutando com veemência a opinião de autores como aqueles mencionados

⁵¹ Douglas Yamashita propugna interpretação quase idêntica. Cf.: YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**, p. 143-149.

⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, dez/2008, p. 89-106.

⁵³ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, maio/2001, p. 112.

no tópico anterior. Pede-se licença para colacionar as palavras do professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, cujo poder de síntese e clareza dificilmente poderiam ser parafraseados:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (ART. 149, VII e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;
- c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;
- d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;
- e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão 'maduras' para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava frequentemente abusivo;
- f) as teses da legalidade 'estrita' e da tipicidade 'fechada' têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;
- g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;
- h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França), ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil⁵⁴.

Merecem destaque, ainda, os ensinamentos de João Dácio Rolim⁵⁵. Para Rolim, o conceito de *dissimular* tem dois significados possíveis. O primeiro é aquele que iguala *simular* e *dissimular*, sendo este uma espécie da simulação, nos moldes corroborados pelos autores mencionados no tópico *supra*. No entanto, o autor alerta que esse entendimento simplesmente reforça a aplicação da simulação, o que já era admitido pelo ordenamento e que, portanto, não deve ter sido esse o propósito do legislador complementar. Dessa forma, resta ao intérprete conceber a *dissimulação* como uma figura de abuso de direito de âmbito exclusivamente fiscal, apartada das noções existentes no Direito Privado.

Rolim prossegue aduzindo que dentre estas figuras, ter-se-iam a da prevalência sobre a forma e a da intenção negocial. No entanto, repudia a da prevalência sobre a forma, sob o argumento de que poderia facilmente se desviar para a analogia, que é vedada pelo ordenamento brasileiro, conforme o artigo 108

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**, p. 245-246.

⁵⁵ ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 129-144.

do Código Tributário Nacional. Diante disso, sustenta que o parágrafo único do artigo 116 introduziu cláusula geral de intenção negocial.

3.3. Norma antielusiva, mas inconstitucional

Ives Gandra da Silva Martins⁵⁶ também reconhece que o dispositivo em tela foi introduzido para combater o abuso de direito como meio de obtenção da elisão tributária. Assim, refuta a interpretação de que seria apenas norma anti-simulação. Entretanto, faz duras críticas ao dispositivo, pugnando pela sua inconstitucionalidade. No seu entendimento, o parágrafo único do artigo 116 fere a cláusula pétrea da separação de poderes (artigo 60, § 4º, inciso II, da Constituição Federal), pois autoriza o representante do Fisco a escolher e aplicar aos fatos, dentre os diversos diplomas normativos e seus respectivos dispositivos, aquele que resulte mais oneroso para o contribuinte e mais lucrativo para o erário.

Ademais, segundo Ives Gandra, o dispositivo fere frontalmente o artigo 150, I, da Constituição Federal, que é cláusula pétrea. Isso porque haveria violação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, pois, como dito, ao Fisco seria autorizado escolher o dispositivo legal que lhe fosse mais conveniente⁵⁷.

Hugo de Brito Machado corrobora essa opinião. Para o professor da Universidade Federal do Ceará, a norma analisada alarga os poderes da Administração em matéria tributária. Sendo assim, é flagrante sua inconstitucionalidade, pois sacrifica o princípio da legalidade em prol, pelo menos em tese, da efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

3.4. Interpretação econômica do direito tributário

Não se poder olvidar, ademais, a opinião de Aurélio Pitanga Seixas Filho⁵⁸. O autor assevera que o dispositivo ora examinado autorizou a Administração Pública a desconsiderar a forma jurídica escolhida pelo contribuinte cuja razão de ser não seja funcionalmente adequada ou apropriada ao fato econômico realmente

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 119-128.

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 126.

⁵⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 9-19.

praticado. Ou seja, Seixas Filho acredita que o parágrafo único do artigo 116 introduziu a interpretação econômica do direito tributário no Brasil e advoga pela constitucionalidade do dispositivo.

Eduardo Domingos Botallo também entende que a Lei Complementar nº 104/2001 incorporou a interpretação econômica do direito tributário. Todavia, ao contrário de Seixas Filho, defende a inconstitucionalidade do dispositivo, alegando tratar-se de um grande retrocesso, pois conduz à incerteza e ao arbítrio, na medida em que outorga à autoridade administrativa o poder de substituir o legislador, colmatando, segundo seu particular juízo, as lacunas da lei ⁵⁹.

3.5. Síntese do capítulo três

Como se pôde notar, a doutrina é bastante dividida no que atina aos efeitos materiais do parágrafo único do artigo 116. Quatro principais vertentes podem ser apontadas, no sentido de que o dispositivo comentado: a) não trouxe inovações, tratando-se apenas de norma anti-simulação; b) é verdadeira cláusula antielusiva (os critérios de controle da elusão variam de autor para autor); c) é norma antielusiva, mas, por afrontar princípios como o da separação de poderes e o da estrita legalidade, é inconstitucional e; d) introduziu a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, havendo divergência sobre sua constitucionalidade.

Demais disso, aluda-se, ainda, que boa parte da doutrina ⁶⁰ dedica-se à reflexão de como devem ser os procedimentos para descon sideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulatórios. Questões como o ônus da prova e a forma prática de como se daria a descon sideração são objetos de extensas discussões na doutrina em matéria tributária. Entretanto, o presente estudo não percorrerá tais sendas, cingindo-se à investigação dos efeitos materiais do artigo 116, parágrafo único, do CTN, e à investigação acerca da necessidade e da compatibilidade de eventual norma geral antielusiva com o ordenamento jurídico brasileiro.

⁵⁹ BOTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Op cit.*, p. 182.

⁶⁰ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**, p. 76 e ss.; TÔRRES, Heleno Taveira. In: MARINS, James (coord.). *Op. cit.*, p. 85-90; dentre outros.

4. INSUFICIÊNCIA DE DENSIDADE NORMATIVA

Como visto, as opiniões são extremamente divididas no que toca aos efeitos materiais do artigo 116, parágrafo único. Mais de dez anos após a edição e publicação da Lei Complementar 104/2001, ainda não existe consenso na doutrina sobre o alcance do citado dispositivo. Ademais, a jurisprudência sobre o tema é assaz instável. Em pesquisa coordenada por Luís Eduardo Schoueiari a respeito de decisões do então Conselho de Contribuintes⁶¹ sobre o tema do planejamento tributário, verificou-se que os institutos de direito privado são utilizados de maneira não uniforme nas decisões proferidas por aquele órgão administrativo⁶², o que acarreta a pouca utilidade de tais conceitos para avaliar os riscos de possível atuação fiscal.

Diante dessas circunstâncias, a despeito da valiosa contribuição das correntes doutrinárias acima explicitadas, a posição que parece mais acertada acerca do parágrafo único do artigo 116 é aquela adotada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro⁶³. Em artigo de rara qualidade, os autores apontam que a controvérsia acerca dos efeitos da regra examinada decorre da insuficiência de densidade normativa da Lei Complementar 104/2001.

Contudo, antes de incursionar pela tese propugnada pelos referenciados autores, mister se faz tecer alguns comentários acerca da origem da discussão a respeito da densidade normativa.

4.1. Os primórdios da discussão

A questão relativa à densidade normativa sobreleva no que diz respeito à eficácia dos direitos fundamentais. O Direito Constitucional é a fonte de onde a doutrina de todos os ramos do direito retira elementos para discutir a problemática da densidade normativa, aplicando-os aos seus respectivos campos de preocupação. Sem qualquer pretensão de esgotar ou sequer aprofundar o tema,

⁶¹ Hoje chamado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

⁶² ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op cit.*, p. 498.

⁶³ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, nov/2007, p. 61-84.

cumprir trazer a lume algumas considerações a respeito da densidade normativa no plano dos direitos fundamentais.

Nesse contexto, o professor alemão Robert Alexy traça a famigerada distinção entre princípios e regras, com o intuito de oferecer uma chave para a solução de eventuais conflitos entre normas que veiculem direitos fundamentais. Nesse diapasão, Alexy aponta que os princípios são *mandamentos de otimização*, devendo ser cumpridos na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. De outro lado, aduz que as regras são normas que sempre são satisfeitas ou não satisfeitas. Portanto, contêm *determinações* dentro do que é possível jurídica e faticamente⁶⁴.

Com base nessa distinção, Alexy concebe uma complexa teoria acerca do que seria um direito fundamental completo, o qual pode conter tanto regras quanto princípios. Sendo assim, direitos fundamentais revelam uma dupla dimensão, vez que podem ser considerados tanto como direitos subjetivos individuais, quanto elementos objetivos fundamentais da comunidade. Nesse percurso, salienta a importância de se identificar quando uma norma confere direitos subjetivos. De acordo com o autor, tal problema surge quando o texto normativo deixa essa questão em aberto, como ocorre, por exemplo, quando a legislação determina que o Estado deve realizar alguma ação, mas não define se o cidadão tem um direito à realização dessa ação estatal⁶⁵. Para cumprir esse mister, Alexy afirma serem necessárias premissas adicionais, como a utilização de normas de interpretação teleológica.

José Joaquim Gomes Canotilho também se encarregou de estudar a questão. Em sua clássica obra, “Direito Constitucional”, o professor lusitano assevera que as normas consagradoras de direitos fundamentais recortam certos dados da realidade como objeto de proteção. Para dar “operatividade” a essa proteção, criam ou constituem juridicamente liberdades, prestações, instituições e procedimentos.

Nesse passo, Canotilho afirma que, ao contrário do que, erradamente, poder-se-ia concluir, nem todas as leis infraconstitucionais consubstanciam normas restritivas desses direitos, liberdades e garantias constitucionais. Segundo o autor, muitas normas infraconstitucionais objetivam complementar, densificar, concretizar,

⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**, p. 90-91.

⁶⁵ ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 181-182.

o conteúdo fragmentário, vago, aberto, abstrato ou incompleto, dos preceitos constitucionais veiculadores de direitos fundamentais⁶⁶. Canotilho dá a essas normas a alcunha de *conformadoras*, visto que concretizam, definem o conteúdo de proteção de um direito fundamental.

Disso se extrai que a densidade normativa de um enunciado está intimamente ligada à sua eficácia, ou seja, os efeitos práticos da norma dependem do grau de especificidade com o qual o legislador concebe o texto legal.

No Brasil, o assunto é tratado exaustivamente por Ingo Wolfgang Sarlet. Após fazer uma compilação das teses existentes acerca da eficácia dos direitos fundamentais, Sarlet explica que existe um consenso no sentido de que certas normas constitucionais, em virtude da ausência de normatividade suficiente, não podem gerar, de forma imediata, seus principais efeitos. Desse modo, dependem de uma atuação concretizadora por parte do legislador ordinário, razão pela qual costumam ser denominadas de normas de eficácia limitada ou reduzida⁶⁷. Ou seja, a “...*graduação da carga eficaz dos direitos fundamentais depende, em última análise, de sua densidade normativa, por sua vez igualmente vinculada à forma de proclamação no texto e à função precípua de cada direito fundamenta.*”⁶⁸.

Na prática forense, no que concerne aos direitos fundamentais, sobejam casos em que a falta de densidade normativa implica relevantes polêmicas acerca de prestações estatais exigida por particulares. Um exemplo tradicional é a situação em que um indivíduo solicita o fornecimento de medicamentos especiais, de alto custo, ao Serviço Único de Saúde (SUS), com fulcro no direito fundamental à saúde, insculpido no artigo 6º da Lei Maior. O problema é que o aludido dispositivo constitucional apenas garante o “direito social à saúde”, sem delimitar precisamente qual deve ser a atuação prática do Estado para que tal garantia seja assegurada.

Do exposto, conclui-se que a densidade normativa é elemento essencial para determinação da eficácia de qualquer norma. Acresça-se que, em muitos casos, a concretização dos efeitos práticos das normas constitucionais é essencialmente dependente de uma atuação conformadora do legislador infraconstitucional.

⁶⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, p. 647.

⁶⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**, p. 266.

⁶⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 292.

4.2. A jurisprudência

Importa consignar que o Supremo Tribunal Federal já lançou mão da tese de insuficiência de densidade normativa para fundamentar algumas de suas decisões. Nos autos de Mandado de Injunção nº 542/SP, de relatoria do Ministro Celso de Mello, a discussão cingia-se ao artigo 192, §3º, da Constituição Federal. Aludido dispositivo, revogado pela Emenda Constitucional nº 40/2003, determinava que as taxas de juros reais não poderiam ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite seria considerada crime de usura, punido nos parâmetros que seriam estabelecidos por lei que viria a ser editada.

Diante da omissão do Congresso Nacional na edição da referida lei, o Excelso Pretório deferiu parcialmente o *writ* injuncional, sob o argumento de que a *“...regra inscrita no art. 192, § 3º, da Constituição, por não se revestir de suficiente densidade normativa, reclama, para efeito de sua integral aplicabilidade, a necessária intervenção concretizadora do Congresso Nacional.”*⁶⁹.

O mesmo entendimento foi perfilhado na decisão proferida pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na Apelação Cível nº 9421607-34.2003.8.13.0024: *“...o artigo 192, § 3º, da CF (revogado pela Emenda Constitucional nº40 de 29-5-2003), por falta de densidade normativa, nunca foi auto-aplicável, pois dependia de regulamentação por Lei Complementar.”*⁷⁰.

Em outra oportunidade, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178/DF, a Suprema Corte decidiu pela inconstitucionalidade de taxa ambiental instituída pela Lei nº 9.960. Dentre as razões que conduziram à declaração de inconstitucionalidade, ressalte-se o fato de que os sujeitos passivos foram definidos em função do exercício de “atividades potencialmente poluidoras” ou de serem “utilizadores de recursos ambientais”, o que, segundo o Relator Ministro Ilmar Galvão, *“...na verdade, vale por conceituação nenhuma, visto não trazer a lei a necessária enumeração das referidas atividades.”*⁷¹.

Nesse caso, conquanto não se tenha feito expressa alusão à densidade normativa, o que pautou a declaração de inconstitucionalidade foi, de fato, o

⁶⁹ STF; MI 542; SP; Tribunal Pleno; Rel. Min. Celso de Mello; Julg. 29/08/2001; DJU 28/06/2002; p. 00089.

⁷⁰ TJMG; APCV 9421607-34.2003.8.13.0024; Belo Horizonte; Décima Quinta Câmara Cível; Rel. Des. Antônio Bispo; Julg. 25/11/2010; DJEMG 18/01/2011.

⁷¹ Voto do Relator Ministro Ilmar Galvão.

conteúdo vago da norma, pois não fornecera elementos suficientes a permitir a identificação dos destinatários da mencionada taxa ambiental.

Finalmente, nos autos de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600/DF⁷², o Supremo Tribunal Federal houve por declarar inexigível o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), que deveria incidir sobre a prestação de serviços de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional. Na ocasião, o Relator Ministro Nelson Jobim ressaltou que o legislador complementar tem a obrigação de produzir normas de solução de conflitos de competência tributária entre as unidades federadas, conforme o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal. Porém, o Ministro afirmou que, naquele caso em apreço, o legislador *“Não o fez. Pelo contrário, disciplinou a matéria inviabilizando a aplicação das regras constitucionais.”*. Isso porque, conforme o Ministro Ilmar Galvão:

...a possibilidade de ocorrência de conflito entre Estados em torno do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros (...) não mereceu da Lei Complementar nº 87/96 maiores considerações, posto que não respondeu ela a questões que ocorrem diariamente, (...), como, v.g., a de saber onde ocorre o fato gerador e, conseqüentemente, qual a unidade federada credora do tributo...

Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie destacou, ainda, que a Lei Complementar, para servir à finalidade constitucional, deve regulamentar adequadamente a matéria. Vale dizer, deve ter o potencial de bem regular a realidade fática sobre a qual ela deve incidir. Por derradeiro, o Ministro Celso de Mello assim se posicionou:

...impregnada dessa relevante destinação constitucional, a lei complementar – ao veicular regras disciplinadoras dos conflitos de competência em matéria tributária e ao dispor sobre normas gerais de direito tributário – deve fazê-lo, de modo apropriado, disciplinado, com inteira adequação, à realidade fática ou econômica sobre a qual deva incidir, sob pena de comprometer a sua própria razão de ser, frustrando, por completo, a realização das finalidades a que se refere o art. 146 da Constituição da República.

Vê-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já declarou a inconstitucionalidade de normas que padeciam de insuficiência de densidade normativa. Destaque-se o caso da Ação Direta de

⁷² ADI 1600, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20-06-2003 PP-00056 EMENT VOL-02115-09 PP-01751.

Inconstitucionalidade nº 1.600/DF, cuja situação fática era bastante similar à presente, conforme será demonstrado, pois declarou-se inconstitucional lei complementar que não determinou a forma de resolução de conflitos de competência para cobrança de ICMS.

Diante disso, é indubitável não haver qualquer óbice à declaração de inconstitucionalidade com fundamento na insuficiência de densidade normativa.

4.3. A tese da insuficiência de densidade normativa aplicada ao parágrafo único do art. 116 do CTN

4.3.1. O parágrafo único do art. 116 do CTN não é auto-aplicável por falta de densidade normativa

Como já pontificado, a tese mais acertada a respeito dos efeitos materiais da regra *sub examen* é aquela patrocinada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro, sustentada em artigo elogiável publicado na Revista Dialética de Direito Tributário.

Inicialmente, os autores apontam um equívoco perpetrado por parte da doutrina em matéria tributária. É que os conceitos de fraude à lei e abuso de direito (Código Civil, artigos 166, IV e 187) só podem ser aplicados quando os atos praticados por particulares agredam princípios e regras do direito privado, como, por exemplo, a autonomia da vontade e a boa-fé contratual. No caso dos princípios regentes da relação jurídica tributária, como a isonomia e a capacidade contributiva, a disciplina há de ser feita por lei complementar, conforme disposto no artigo 146 da Constituição Federal.

Os autores seguem aduzindo que não é possível realizar lançamento tributário com fulcro no Código Civil. Para utilização de conceitos como fraude à lei e abuso de direito, o legislador complementar teria de “deformá-los” e adaptá-los à realidade do direito tributário. É o que ocorreu, por exemplo, com a *simulação*, que foi expressamente incorporada ao direito tributário pelo artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

De outro lado, Dias de Souza e Funaro refutam as opiniões daqueles que reputam à norma em comento o mero condão de controlar atos simulatórios. Citam a exposição de motivos da lei e asseveram que a interpretação do conteúdo da norma

deve se coadunar com a finalidade almejada pelo legislador. Assim, é evidente que a regra sob comento teve o objetivo de combater a elusão tributária.

Aliás, a interpretação tendente a reconhecer que a norma em comento trata apenas de atos simulatórios não prevalece quando analisada sob o prisma do princípio da razoabilidade. Trata-se, tal princípio, de uma válvula de escape ao formalismo jurídico, que autoriza o intérprete ou aplicador a buscar no ordenamento jurídico as soluções mais aceitáveis, quando a interpretação literal da lei conduz a soluções desarrazoadas.

Hugo de Brito Machado ensina que o princípio da razoabilidade é uma diretriz da razão humana, preconizando a interpretação das leis conducente a soluções racionais. Assim, entre duas ou mais soluções possíveis em face da lei, opta-se pela que se mostre mais racional⁷³. Portanto, nessa esteira, não é razoável imaginar que o legislador votou lei inócua, com o único objetivo de reiterar poderes que o Fisco já detinha. Assim, obviamente a regra em comento cuida de atos praticados abusivamente, e não de atos simulatórios, que já eram objeto de previsão legal.

É importante destacar, ademais, que Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro não se mostram contrários à edição de uma norma geral antielusiva. Contudo, ressaltam a necessidade desse controle ser feito com base em critérios expressamente apontados em lei tributária complementar, repudiando a aplicação de conceitos de direito privado sem a devida adaptação ao direito tributário. Nessa linha, descartam a exigência de uma pormenorização exacerbada das situações que seriam alcançadas pela norma, mas asseveram que a norma deve exprimir sua vontade “...de tal forma que o cidadão comum tenha condição de prever, com segurança, as conseqüências de seus atos...”⁷⁴.

Com base nisso, apontam que o parágrafo único do artigo 116 padece de insuficiência de densidade normativa, pois não é possível identificar o conteúdo da norma. Prova disso são as numerosas querelas doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto. Eventual norma antielusiva, portanto, deve ter grau de determinação suficiente capaz de demonstrar a opção do legislador por um critério de combate à elusão tributária. Caso contrário, cria-se uma situação insustentável de insegurança jurídica, que é a atual realidade brasileira no tocante a planejamentos tributários.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 151, abril/2008, p. 57.

⁷⁴ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. *Op cit.*, p. 69.

A lição de James Marins sobre a função da lei complementar corrobora o entendimento esposado. Para o professor da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, a lei complementar não pode ser tão vaga que não permita homogeneizar o tratamento a ser dado nacionalmente ao tema. Isto porque, nas suas palavras, o escopo de *“...leis de contextura nacional é propiciar que as leis federais, estaduais, municipais e distritais promovam pelo fio da lei geral a uniformidade nuclear de tratamento reclamada pela Constituição para determinados assuntos.”*⁷⁵.

Como denota a redação do parágrafo único do artigo 116, não há qualquer indicação dos critérios que devem ser levados em conta pela autoridade administrativa na escolha dos atos ou negócios jurídicos que devem ser desconsiderados e reenquadrados. Esse controle, como foi exposto nos tópicos e capítulos anteriores, pode ser feito mediante diversas teorias e situações: abuso de direito, fraude à lei, propósito negocial, etc. Destarte, caberia ao legislador complementar evidenciar, clara e inequivocamente, qual a forma de controle a ser utilizada.

Portanto, a regra em testilha não tem densidade normativa suficiente e, por esse motivo, não é auto-aplicável.

4.3.2. Da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN

Exatamente pela falta de densidade normativa, explicam Dias de Souza e Funaro, é que o legislador complementar delegou ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer os procedimentos a serem respeitados para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. Ocorre que, como detalhado alhures, a delegação não foi apenas das questões procedimentais, porém, também, do próprio critério a ser utilizado na escolha dos planejamentos a serem desconsiderados. Com isso, o legislador ordinário foi incumbido do mister de regular questões atreladas à obrigação e ao lançamento tributário.

James Marins se coaduna a esse entendimento. Leciona que, além do caráter procedimental, o parágrafo único do artigo 116 também tem conteúdo substantivo, pois pretende disciplinar aspectos substantivos materiais do fato jurídico

⁷⁵ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Op. cit., p. 56.

tributário, da base de cálculo (redução artificiosa) e do próprio contribuinte ou contribuintes envolvidos na prática de atos ou negócios jurídicos⁷⁶.

No entanto, conforme a lição de Dias de Souza e Funaro, essa delegação não é possível, porquanto o artigo 146 da Constituição Federal relaciona as matérias que devem ser objeto de normas com forma e conteúdo de lei complementar, a saber: os critérios gerais relativos a obrigação, lançamento e crédito tributários. Nesse compasso, sustentam que os temas reservados à lei complementar não podem ser regulados por lei ordinária. Por esse motivo, o legislador complementar deve discipliná-las exaustivamente, sob pena de invalidade por insuficiência de densidade normativa⁷⁷.

Sendo assim, considerando-se que o parágrafo único do artigo 116 trata de tema umbilicalmente conectado a obrigação, crédito e lançamento tributários, não é possível a delegação ao legislador ordinário, por afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Não bastasse este impedimento formal, a edição de leis ordinárias por Estados e municípios sobre o tema poderia, perigosamente, resultar na instituição de diferentes critérios para o controle dos atos de planejamento abusivos. Desse modo, em um dado local um negócio jurídico poderia ser considerado abusivo, enquanto, em outro, poderia ser perfeitamente lícito. Isso, inclusive, agride frontalmente o magistério de Roque Antonio Carrazza. Para o professor, a lei complementar deve homogeneizar questões controversas para que tenham tratamento uniforme em todo o território nacional. De acordo com o professor, estabelecer normas gerais importa apontar diretrizes⁷⁸. Destarte, editar norma geral que não estabelece diretrizes, dando margem para tratamentos divergentes, é frustrar o próprio fundamento da lei complementar.

Ademais, a delegação do assunto ao legislador ordinário poderia gerar conflitos de competência entre os diversos entes federativos. César Guimarães Pereira reforça esse entendimento. Para tanto, dá o seguinte exemplo: “...*imagine-se a hipótese de doação de imóvel dissimulada através de uma compra e venda: são diferentes os entes políticos competentes para tributar o ato dissimulado e o ato*

⁷⁶ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. *Op. cit.*, p. 56.

⁷⁷ SOUZA, H. D; FUNARO, H. *Op. cit.*, p. 78.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 998.

*simulado*⁷⁹. A regra examinada não estabelece qual seria o ente competente para tributar. Simplesmente omite-se acerca do tema. No exemplo em apreço, imagine-se a hipótese de que o contribuinte já tivesse recolhido tributo incidente sobre o ato praticado abusivamente. Haveria direito à restituição desses valores? Poderia haver compensação entre tributos de distintas competências? Qual ente deveria realizar a cobrança? São perguntas que inevitavelmente surgem após análise acurada do contexto de qualquer norma geral antielusiva e cujas respostas o legislador complementar não teve a preocupação de oferecer.

Disso se depreende que o parágrafo único do artigo 116 também envolve temática relacionada à competência tributária. Assim, verifica-se mais um motivo pelo qual a matéria não poderia ser delegada ao legislador ordinário, já que o artigo 146, inciso I, da Lei Maior, também estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária.

4.3.3. Síntese do capítulo quatro

Do exposto, tem-se o seguinte panorama. A norma comentada tem eficácia limitada, pois padece de insuficiência de densidade normativa, dependendo da edição de lei ordinária prevendo os procedimentos a serem respeitados para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos. No entanto, o aludido dispositivo é inconstitucional, exatamente, em razão desta insuficiência de densidade normativa, porque não é possível identificar quais os critérios de controle do planejamento tributário abusivo que o legislador elegeu, tarefa que não poderia ser delegada ao legislador ordinário, por afronta ao artigo 146, inciso III, “b”, da Magna Carta. A inconstitucionalidade também é flagrante devido ao fato de que a norma antielusiva lida com conflitos de competência tributária. A regra dissecada nada dispõe a respeito destes conflitos, matéria que também não poderia ser delegada ao legislador ordinário, por violação ao artigo 146, inciso I, da Constituição Federal.

Diante da inconstitucionalidade do artigo 116, parágrafo único, do CTN, a autoridade administrativa não pode desconsiderar atos de planejamento tributário com fulcro na referida regra. Apenas o controle da simulação, com fundamento no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, pode ser realizado. Caso não

⁷⁹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Op. cit.*, p. 227.

seja assim considerado, o controle desses atos fica inteiramente ao arbítrio da autoridade administrativa, segundo os seus próprios critérios. Essa situação é de inaceitável insegurança jurídica e extremamente questionável em um Estado Democrático de Direito.

5. NECESSIDADE DE UMA NORMA GERAL ANTIELUSIVA E POSSÍVEL COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

5.1. Necessidade

5.1.1. O objetivo do sistema tributário

Em que pese a inconstitucionalidade da regra comentada, pelas razões acima esgrimidas, é imperioso ponderar se há, de fato, a necessidade de introdução de uma norma geral antielusiva no sistema tributário brasileiro e, outrossim, se haveria compatibilidade de norma desse viés com o ordenamento jurídico pátrio.

Tal reflexão exige considerar o substrato teórico plasmado na sociedade. Aliás, conforme aludido no tópico 1.1, a investigação acerca dos limites do planejamento tributário é relevante, dentre outras razões, porquanto envolve a discussão a respeito da concepção que se tem acerca do Estado brasileiro e a forma de efetivação dos princípios dispostos na Magna Carta.

De fato, a idéia de limitar a autonomia na organização dos negócios privados encontra supedâneo no conceito de Estado Democrático de Direito. Antes de se tentar propor uma conceituação a respeito, impende traçar um breve histórico da evolução da concepção de Estado.

Dalmo de Abreu Dallari⁸⁰ ensina que no final do século XVIII a liberdade foi consagrada como valor supremo do indivíduo. Acreditava-se que se ela fosse amplamente assegurada, todos os demais valores estariam protegidos. Era indispensável, portanto, evitar qualquer interferência do Estado na vida privada. Mas a realidade houve por demonstrar que tal regime só privilegiava os que participavam do poder econômico, relegando à marginalização os que dependiam do próprio trabalho.

Surgiu, então, a noção de que a liberdade como valor supremo era a causa inevitável da desigualdade. Disso defluiu que a igualdade foi alçada a valor supremo, do qual todos os outros valores deveriam depender. Daí resultou o seguinte impasse: ou se dava primazia à liberdade, sabendo-se que isso poderia gerar

⁸⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**, p. 305 e ss.

desigualdades, ou se assegurava a igualdade mediante uma organização rígida e coativa, sacrificando-se a liberdade.

Isso gerou a crise do Estado Democrático, levando à equivocada conclusão de que a democracia é utópica, porque na prática encontra desafios insuperáveis. No entanto, é preciso compreender que “...um dos principais motivos da crise do Estado contemporâneo é que o homem do século XX está preso a concepções do século XVIII, quanto à organização e aos objetivos de um Estado Democrático.”⁸¹.

De fato, Dallari penetra no cerne da questão, porque, até hoje, as discussões travadas sobre o conceito de Estado e as experiências intentadas com o afã de se alcançar o Estado Democrático pleno são calcadas por idéias ultrapassadas de liberdade e igualdade, concebidas em época cuja configuração da sociedade era distinta da atual.

O autor leciona que as doutrinas individualistas exaltaram a liberdade individual, concebendo cada indivíduo isoladamente. Dessa forma, ignoraram o homem como ser social, desligando-o de compromissos sociais. Com isso, deu-se margem à desenfreada exploração do homem pelo homem, pois cada um, vivendo isolado em sua liberdade, buscava obter o máximo proveito para si. Contudo, a liberdade humana deve levar em conta o relacionamento de cada indivíduo com todos os demais. Deve-se almejar, portanto, uma liberdade situada num contexto social, que implica deveres e responsabilidades.

Quanto à idéia de igualdade, Dallari assevera também a necessidade de uma reformulação da concepção. Nos primórdios das discussões acerca do tema da igualdade, o que se garantia era a mera igualdade formal, sem quaisquer mecanismos para que pudessem ser sanados os profundos desníveis sociais, mantidos em nome da liberdade. Todavia, a reação a isso também foi desastrosa, pois se originou de uma concepção mecânica e estratificada da igualdade, impondo-se o completo sacrifício da liberdade.

Nesse contexto, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo orienta que “...a concepção da igualdade como igualdade de possibilidades corrige essas distorções, pois admite a existência de relativas desigualdades, decorrentes da diferença de mérito individual...”⁸². O que não se

⁸¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 305.

⁸² DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 311.

admite, porém, é a desigualdade no ponto de partida, que assegura tudo a alguns, negando tudo a outros, mantendo os primeiros em situação de privilégio.

Essas mudanças de concepção do Estado ao longo do tempo não passaram despercebidas a Aliomar Baleeiro. Com efeito, no âmbito da tributação, Baleeiro registra que o imposto, atributo do Estado, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas e reflete-se sobre a economia ou sofre os reflexos desta⁸³.

Superadas as concepções de igualdade e liberdade formais, Misabel Derzi⁸⁴ aduz que, no Estado Democrático, o Direito Tributário deve ser utilizado como instrumento de política social, atenuando as diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, portanto, caráter positivo, conferindo importância primária ao princípio da capacidade contributiva como régua da tributação.

Nessa senda, a autora mineira orienta que, na concepção moderna do Estado Democrático de Direito, os direitos fundamentais devem deixar de ser encarados como meras limitações à ação estatal, convertendo-se em instrumentos efetivos que devem assegurar o desenvolvimento de cada indivíduo e garantir direitos econômicos e sociais.

A professora conclui que a Constituição Cidadã demanda que essas exigências jurídicas sejam trabalhadas de forma concreta. Sendo assim, o Estado deve ser servil a uma ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que cada homem possa desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Com isso, devem ser suplantados o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Segundo a professora da Universidade Federal de Minas Gerais, a Constituição de 1988 não renunciou, de modo algum, às clássicas garantias jurídicas, inerentes ao Estado de Direito. Entretanto, concomitantemente, buscam-se maior justiça social e condições efetivas de uma vida digna para todos, conciliando-se liberdade e solidariedade⁸⁵.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 1-2.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op cit.*, p. 9-10.

⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Op cit.*, p. 1.377.

O escólio de Betina Treiger Gruppenmacher corrobora as conclusões obtidas por Dallari e Derzi. A professora sintetiza que o Estado Democrático deve estar comprometido com a efetivação da liberdade e da igualdade materiais⁸⁶.

Marco Aurélio Greco⁸⁷, a seu turno, traça um paralelo entre as referidas mudanças e o controle do planejamento tributário. Greco divide tal controle em três fases distintas. Na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte, limitada apenas pela proibição de prática de atos tipicamente ilícitos e de atos simulatórios. Na segunda fase, ainda predomina a liberdade do contribuinte, mas conformada não apenas pela simulação e ilicitude, como também por outras patologias do negócio jurídico, tais como o abuso de direito e a fraude à lei. Finalmente, na terceira fase, a liberdade do contribuinte deve coexistir com o princípio da capacidade contributiva. Significa dizer que não obstante os atos praticados pelo contribuinte sejam perfeitamente lícitos e não padeçam de nenhuma patologia, nem assim o contribuinte pode agir como bem entender, pois seu comportamento deve ser analisado, também, sob o prisma da capacidade contributiva.

Ante o exposto, é lícito afirmar que o sistema tributário não visa, apenas, à arrecadação de recursos para sustento da máquina pública. Trata-se de elemento essencial para efetivação do Estado Democrático de Direito. Sem ele, não é possível reduzir as desigualdades que assolam a sociedade brasileira, tampouco é possível encurtar as distâncias existentes entre os níveis sócio-econômicos da população. Por esse motivo é que o planejamento tributário abusivo deve ser coibido. Não se trata de admitir a tributação com fundamento apenas na capacidade contributiva do sujeito passivo, em detrimento do ordenamento jurídico. O objetivo deve ser, mormente, municiar a legislação com instrumentos que permitam atingir o patrimônio de contribuintes que sejam devedores de tributos, mas que, por meio de manobras insólitas, conseguem escapar da incidência tributária. Tampouco o escopo deve ser o de proibir todo e qualquer planejamento tributário, mas somente aqueles praticados com o único fim de obter economia tributária e nos quais ocorra a distorção de institutos jurídicos, sem a qual não seria possível “fugir” da incidência tributária.

⁸⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**, p. 15.

⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 307.

5.1.2. Estado fiscal, cidadania fiscal e solidariedade

A imposição de limites à liberdade individual, na forma acima propugnada, não é bem aceita na sociedade. É que a linguagem politicamente correta, predominante nos tempos atuais, tornou fértil o campo para que a doutrina se aprofundasse no discurso pela liberdade e concretização dos direitos fundamentais. Com isso, a face oculta da liberdade e dos direitos, ou seja, a responsabilidade, os deveres e custos por detrás desses direitos, é pouco bem-vinda nesse cenário em que vige o discurso politicamente correto. Contudo, não é possível elaborar qualquer trabalho jurídico sério, qualquer reflexão que se pretenda útil ao desenvolvimento da ciência jurídica, sem considerar os deveres e os custos dos direitos.

José Casalta Nabais⁸⁸ explica que qualquer comunidade organizada é necessariamente sustentada por deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Nabais leciona que a concretização dos direitos, sejam os clássicos direitos de liberdade, sejam os mais modernos direitos sociais, não é possível sem o “pagamento” dos custos necessários para tal concretização. Isto porque não são dádiva divina, nem frutos da natureza, pois não são auto-realizáveis, nem podem ser efetivamente protegidos num estado falido ou incapacitado. Assim sendo, demandam a cooperação social e a responsabilidade individual.

Isto posto, analisando o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que se vê é um estado fiscal, que tem nos tributos sua principal fonte de receitas. Destarte, tendo em vista a razão de ser do estado, que é a realização da “pessoa humana”, o estado fiscal é um instrumento voltado para tal finalidade⁸⁹.

Isso significa que os tributos nada mais são que um preço: o preço que todos os cidadãos, integrantes de uma comunidade organizada, pagam por terem a sociedade que tem. Ou seja, por disporem de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.

O professor da Faculdade de Direito de Coimbra prossegue afirmando que o estado fiscal, encarado a partir dos indivíduos e suas organizações, dá ensejo à discussão do tema da cidadania fiscal. Cidadania que demanda que todos os

⁸⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável – estudos de Direito Fiscal**, p. 20.

⁸⁹ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 24.

membros da comunidade sejam destinatários do dever fundamental de recolher tributos, na medida de sua respectiva capacidade contributiva⁹⁰.

A noção de cidadania fiscal permite compreender o extenso alcance do dever fundamental de recolher tributos, significando que a nenhum cidadão pode ser permitido furtar-se de contribuir para o suporte financeiro da comunidade. Portanto, diante disso, ao estado cabe obrigar todos a cumprir o referido dever. Além desta posição passiva, o contribuinte também é dotado de função ativa face ao estado, qual seja, o direito de se exigir do estado que todos os cidadãos sejam obrigados ao cumprimento do mesmo dever⁹¹.

Disso se depreende que o dever fundamental de pagar tributos é um aspecto que integra a matéria dos direitos fundamentais. Conclusão que, por mais paradoxal que possa parecer, está de algum modo sintonizada com o presente momento, em que se faz um apelo à solidariedade⁹².

É por estas razões, aduz o autor lusitano, que se declara insustentável a situação atual no tocante a planejamentos tributários. Parte significativa dos contribuintes consegue fugir com êxito da tributação, por meio da prática de planejamentos tributários insólitos. Isso gera grandes perdas de receitas ao Estado e, conseqüentemente, provoca um *apartheid* fiscal. De fato, porquanto os que conseguem escapar da tributação sobrecarregam os demais contribuintes, que, impossibilitados de realizar a mesma “fuga”, tornam-se verdadeiros reféns do Fisco por tributos que são de responsabilidade alheia.

Nabais ainda acresce um toque de dramaticidade ao debate, indagando se a situação acima descrita não estaria de algum modo a conduzir ao regresso aos tempos em que certas classes (clero e nobreza) estavam excluídas da tributação, que, assim, onerava apenas os membros do terceiro estado⁹³.

Por isso, Nabais defende a necessidade de uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão e a elusão fiscal. No entanto, como é evidente, esta luta não pode se utilizar de quaisquer meios, mas somente de instrumentos conformes à Constituição.

Como é cediço, prossegue o professor, em razão da supremacia conferida ao princípio da legalidade sobre o princípio da igualdade ou justiça fiscal, durante

⁹⁰ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 33-34.

⁹¹ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 36.

⁹² NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 37.

⁹³ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 71.

muito tempo se entendeu que a luta contra a evasão e a elusão fiscal seria de competência exclusiva do legislador. Porque, da maneira como estão repartidas as competências constitucionais tributárias – e o mesmo ocorre com a Constituição brasileira – só ao legislador caberia prevenir a elusão, elegendo e instituindo as hipóteses de incidência tributárias ou coligindo situações presuntivas⁹⁴.

A Administração Tributária, conseqüentemente, não poderia intervir no combate à elusão fiscal, a não ser que, naturalmente, se limitasse a promover a execução das leis fiscais. Em síntese, ao legislador cabia o êxito e o fracasso da luta contra a elusão⁹⁵.

Entretanto, a realidade atual da tributação não demorou a exigir outra visão dos fatos, atribuindo-se à Administração participação mais ativa no combate à elusão, por meio das cláusulas gerais antielusivas⁹⁶. Isso passou a ocorrer em diversos países devido à constatação de que a luta contra as múltiplas formas, que a evasão e a elusão apresentam, muito dificilmente poderia ser realizada com êxito pelo legislador, mediante a enumeração casuística de situações específicas⁹⁷.

Nesse passo, José Casalta Nabais conclui pela necessidade de instituição de normas gerais antielusivas, mas destaca que normas desse viés não podem ser demasiadamente amplas, abertas, de molde a conceder ao Fisco poderes excessivos e violar a liberdade de disposição econômica dos particulares⁹⁸. Mesmo porque, o fato de se reconhecer o pagamento de tributos como um dever fundamental não significa que o contribuinte deva ser tolhido da liberdade de disposição de seus negócios, obrigando-o a adotar sempre a via mais onerosa do ponto de vista fiscal.

Por isso, o desafio de combater o planejamento tributário abusivo deve ser enfrentado sem maniqueísmos. É preciso buscar um equilíbrio entre liberdade e igualdade, entre segurança e isonomia. Negar a necessidade e a legitimidade de se coibir o abuso, em qualquer hipótese, significa subtrair a efetividade dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Por outro lado, permitir a tributação com fulcro apenas na capacidade contributiva é consagrar a interpretação

⁹⁴ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 72.

⁹⁵ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 71-72.

⁹⁶ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 73.

⁹⁷ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, 73-74.

⁹⁸ NABAIS, José Casalta. *Op cit.*, p. 74.

econômica do Direito Tributário, com laivos de autoritarismo, sacrificando-se a legalidade.

Disso se extrai que há necessidade, sim, de introdução de norma geral antielusiva, mas que deve ser cercada por uma série de procedimentos específicos com o objetivo de garantir a vigência concomitante dos princípios da legalidade e da liberdade na disposição dos negócios privados.

5.1.3. A apatia da doutrina

Muito embora as mudanças atravessadas pelo Estado e pela sociedade ao longo dos anos, acima apontadas, não sejam novidades entre a doutrina em matéria tributária, há grande resistência na promoção de modificações que visem assegurar o princípio da igualdade de forma efetiva.

O que se deve ter em mente é que a lei, a doutrina e a jurisprudência devem acompanhar essas mudanças de paradigma pela qual passou – e continua passando – a sociedade brasileira. Da análise desse processo evolutivo, percebem-se dois fatos que se contradizem. De um lado, nota-se o esforço despendido por um grande número de juristas no sentido de apontar o desgaste do instrumental jurídico face às alterações sofridas na sociedade. Há, portanto, uma receptividade aos fatos novos. Doutra banda, há uma incapacidade desses mesmos juristas em oferecer nova aparelhagem jurídica.

Esse paradoxo já havia sido francamente denunciado por Orlando Gomes, em sua clássica obra “A Crise do Direito”, publicada em 1955. Conquanto os ensinamentos do eminente civilista remontem a um cenário de mais de meio século atrás e, ademais, fossem dirigidos, primariamente, à doutrina do Direito Privado, urge revisitar suas lições, que soam sempre atuais.

Orlando Gomes apontou que, como resultado dessa incapacidade de criação e renovação, a técnica jurídica permanece estacionária. O professor baiano afirmou que, não raro os juristas tivessem consciência das mudanças vividas pela sociedade, quando se deparavam com uma dificuldade, oriunda de uma tendência nova que reclamasse construção, buscavam nas legislações mortas as suas repostas. Procuravam ressuscitar termos técnicos sepultados, cometendo o erro de supor que o problema seria uma mera questão terminológica.

No que toca à questão do planejamento tributário, nota-se a ocorrência de fenômeno semelhante. Prova disso é o longo embate firmado na doutrina a respeito do conceito de *dissimulação*. Não se procurou, neste trabalho, indicar qual seria o conceito mais apropriado para o referido vocábulo. O que se quer demonstrar é que tal discussão, por si só, não levará a uma solução para os problemas existentes no que pertine aos limites do planejamento tributário. Outro sintoma da apatia da doutrina é a tentativa de importar teses estrangeiras, como o abuso de direito e a fraude à lei, flagrantemente incompatíveis com o ordenamento pátrio. O passo seguinte à definição de *dissimulação* e à rejeição de teses incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro seria propor uma forma adequada de combate à elusão tributária, tarefa que poucos se arriscaram a tentar.

Orlando Gomes concluiu que esta dificuldade de renovação dos institutos jurídicos é fruto de um apego às matrizes filosóficas do Direito Privado, oriundas da França efervescente dos séculos XVIII e XIX, com suas conquistas militares, seus ideais de liberdade, igualdade e fraternidade e, sobretudo, com o seu Código Napoleônico. No entanto, a contradição reside justamente no fato de que muitos dos juristas brasileiros atacam esse apego às tradições daquela cultura individualista.

Ora, hoje não é raro encontrar crítica à doutrina individualista e a defesa por um direito mais alinhado aos ditames constitucionais, que preze pela concretização dos direitos fundamentais. Aliás, não é preciso ir muito longe. Juristas de escol como Luiz Edson Fachin, Jacinto Nelson de Miranda Coutinho, Clémerson Merlin Cléve e Luiz Guilherme Marinoni, professores da Universidade Federal do Paraná, são expoentes da nova geração de juristas que, forjados no calor da pós-ditadura e do movimento constituinte, pregam o alinhamento do direito positivo aos princípios e valores constitucionais.

No campo tributário, talvez o nome de maior peso no Brasil seja o de Roque Antonio Carrazza, cuja extensa obra é dedicada à interpretação do sistema tributário à luz do texto constitucional. Tal autor, inclusive, difundiu a alcunha “sistema constitucional tributário”, visto que o sistema de tributação brasileiro está substancialmente previsto e delineado na Constituição Federal.

A despeito das imensuráveis contribuições dos juristas supracitados, ainda há um longo caminho a percorrer. Pelo menos no que diz respeito ao tema do tratamento à elusão fiscal, a doutrina em matéria tributária ainda hesita em ousar. Agarra-se a discussões pequenas, como o significado do termo *dissimulação*. Até-

se a questões procedimentais, como o ônus da prova. Busca teses estrangeiras claramente incompatíveis com a ordem jurídica vigente. Não se pretende aqui negar a importância de tais ponderações. Ocorre que a doutrina é fecunda em denunciar equívocos e questionar terminologias, porém demasiadamente pobre em propor soluções e avanços.

Com efeito, Orlando Gomes, já à sua época, observou que os juristas se insurgiam contra o individualismo jurídico, mas, intimamente, conservavam o respeito por essa harmoniosa racionalização de interesses privados. Afirmou que tais juristas não manifestavam explicitamente esses sentimentos. Procuravam, antes, dissimulá-los. Mas era possível notar o respeito que nutriam por tais idéias, pois em seus estudos mais arrojados “suspendiam o bisturi” sempre que percebiam estar próximos do ponto vital⁹⁹.

Nesse compasso, Gomes recorda que o Direito é eminentemente conceitual. Precisa de noções gerais. Porém, ressalta que tais conceitos devem refletir os dados da realidade, caso contrário perdem seu sentido funcional. Nessa linha, o professor baiano desafia os juristas brasileiros. Isso porque, afirma Gomes, apesar de, corretamente, criticarem conceitos e métodos interpretativos incompatíveis com a realidade brasileira, falham na tarefa de produzir e articular novos conceitos.

É exatamente o que se nota nas discussões concernentes ao planejamento tributário. Existem monografias completas a respeito da necessidade de efetivação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Além disso, a doutrina tem consciência de que o instituto da simulação não é suficiente para fazer frente a planejamentos tributários cada vez mais artificiosos. De outro lado, grande parte da doutrina, corretamente, sustenta a inaplicabilidade de conceitos indeterminados no Direito Tributário, como o abuso de direito e a fraude à lei. Também existem críticas ardorosas à utilização do critério do propósito negocial, porque tal noção seria incompatível com o ordenamento brasileiro, que não coíbe a busca pela economia tributária. No entanto, como disse Orlando Gomes, quando está prestes a atingir o ponto crucial, boa parte da doutrina brasileira “levanta o bisturi”. Isso porque, apesar de algumas das críticas sustentadas pela doutrina, acima exemplificadas, sejam procedentes e, ademais, a despeito da construção desse pensamento crítico e da

⁹⁹ GOMES, Orlando. A evolução do Direito Privado e o atraso da técnica jurídica (Republicação de capítulo da obra “A Crise do Direito”, São Paulo: Max Limonad, 1955, p. 234-255). **Revista Direito GV**, n. 1, maio/2005, p. 122.

consciência de que nosso direito positivo não dá conta da realidade, grande parte da doutrina apega-se ao conceito de simulação, como única forma possível de combate ao planejamento tributário insólito.

Dessa forma, parte considerável da doutrina brasileira em matéria tributária ainda rechaça qualquer tipo de controle de planejamentos tributários abusivos que não seja pela inibição da simulação. Isso revela o apego velado de parcela dos juristas nacionais a ideais individualistas. O que, como já apontara Gomes, é uma notável contradição. Porque, de um lado, reconhecem a necessidade de efetivação do Estado Democrático de Direito, asseveram a juridicidade do princípio da capacidade contributiva, defendem a eficácia dos direitos fundamentais. Porém, ao mesmo tempo, resistem a reformas no ordenamento jurídico, criticam qualquer tipo de inovação e, ainda, não oferecem novos conceitos ou idéias para combater a elusão fiscal.

As lições do Professor Emérito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia nunca soaram tão atuais. Na sua opinião, as conseqüências desse estado de apatia da doutrina são perniciosas à evolução jurídica. A técnica é confusa. Os conceitos são vacilantes, não tendo mais a firmeza e a precisão que lhe são indispensáveis¹⁰⁰. A própria terminologia, diz Orlando Gomes, outrora tão escorreita, deságua na ambigüidade e no preciosismo. Muitos termos adquirem sentidos múltiplos, dificultando sua aplicação. É o que ocorre, por exemplo, com os conceitos de abuso de direito, fraude à lei, negócio indireto, dissimulação, dentre outros, conforme já alumbrado (2.3).

5.1.4. Síntese dos tópicos *supra*

As modificações ocorridas no modo de pensar a sociedade e o Estado, acima explicitadas, revelam um impasse provocante, que carece de urgente resolução. Reconhecida a impossibilidade de se obter segurança jurídica absoluta, mediante a inclusão no ordenamento jurídico de descrição minuciosa de todas as *fattispecie* tributárias, é mister fazer uma escolha: desistir do combate ao planejamento tributário insólito, exceto aquele praticado com simulação ou ilicitude típica, ou buscar meios alternativos que permitam tributar os fatos que, por meio da

¹⁰⁰ GOMES, Orlando. *Op. cit.*, p. 128.

distorção e da prática de atos insólitos pelo contribuinte, não sofrem incidência tributária.

Tendo em vista o esboço histórico acima minudentado, no qual se constata a evolução dos vários conceitos de estado para Estado Democrático de Direito, e considerando a inexistência de hierarquia entre os princípios constitucionais tributários da igualdade e da capacidade contributiva, de um lado, e da liberdade e da autonomia na disposição de negócios, do outro, entende-se ser imperiosa a busca por uma forma de combate à elusão tributária.

Por isso, na linha de José Casalta Nabais, concorda-se com a adoção de uma cláusula geral antielusiva. Isto porque, como já assentado, o combate às múltiplas formas que tal fenômeno apresenta muito dificilmente poderia ser praticada exitosamente pelo legislador mediante uma casuística previsão de diversificadas cláusulas especiais¹⁰¹.

Como visto, isso se justifica na medida em que o recolhimento de tributos é um dever fundamental, e constitui preço que necessariamente terá de ser suportado com o intuito de se manter a comunidade da maneira em que está organizada. Destarte, aquele que abusivamente planeja seus negócios, desvirtuando figuras e institutos jurídicos com único fim de obter economia tributária, não está apenas prejudicando o erário, mas vilipendiando todo um sistema de redistribuição de renda e sobrecarregando aqueles que, impossibilitados de levar a cabo a mesma fuga, tornam-se reféns do Fisco e arcam com tributos de responsabilidade alheia.

Todavia, conforme recordado pelo professor português, não se pode olvidar que um cláusula desse viés tem sempre natureza excepcional¹⁰². Nesse diapasão, eventual cláusula geral deve ser dotada, sobretudo, de uma função preventiva e pedagógica, tendo efeitos mais profiláticos do que curativos, já que sua função remediadora só deve ser utilizada como última *ratio*.

Não bastasse todo o exposto, é de se salientar que o “drible” fiscal não apenas frustra uma justa distribuição dos encargos tributários, ou seja, não se trata apenas de questão relativa à justiça fiscal. Há mais um motivo que reclama a desconsideração dos planejamentos tributários abusivos. Segundo Jose Luis Saldanha Sanches, a subtração dos efeitos de atos abusivos praticados com a única finalidade de obter economia tributária se justifica na medida em que, se tais atos

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, p. 224.

¹⁰² NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, p. 225.

conduzem a uma economia fiscal, mesmo quando são menos eficientes, a tendência é que o mercado seja sucessivamente distorcido. Com efeito, pois o contrato fiscalmente mais eficiente, provavelmente, passará a ser mais utilizado substituindo o negócio mais eficiente em puros termos de mercado¹⁰³.

Destarte, o controle dos planejamentos abusivos é também um forma de aumentar a eficiência da economia, evitando-se as distorções criadas pelas falhas da lei fiscal¹⁰⁴.

Por derradeiro, é conveniente trazer a lume mais uma provocação articulada por Sanches. Como já foi dito, boa parte da doutrina nacional em matéria tributária acredita que a melhor maneira de combate à elusão é colmatando-se as lacunas existentes na legislação tributária, em consonância com os princípios da legalidade e da segurança jurídica. No entanto, Sanches pondera que a gradual densificação do ordenamento jurídico – que, no caso brasileiro, é especialmente complexo – levaria a complicar interminavelmente a legislação tributária. Assim, conclui, a edição de cláusula geral antielusiva teria “...como grandes vantagens as de permitir uma maior justiça na distribuição dos encargos tributários e de contribuir para redução da necessidade de densificação normativa do ordenamento jurídico.”¹⁰⁵.

Diante do exposto até aqui, indaga-se: como aceitar planejamentos tributários praticados com claros desvios, com abusos? É um cinismo acreditar que absolutamente todos os atos que o contribuinte praticar e que não se subsumam perfeitamente à regra-matriz de incidência, ainda que sejam completamente distorcidos os institutos jurídicos e as figuras contratuais utilizadas, não possam ser tributados. Também não se está aqui a defender, de forma alguma, a consideração econômica do fato jurídico tributário. Porém, como dito anteriormente, a dificuldade reside na escolha dos critérios que pautarão a requalificação do fato, a desconsideração do planejamento tributário. Tanto é assim que o próprio legislador não enfrentou a questão.

Diante de tantas incertezas e tensões, as antigas lições de Carlos Maximiliano a respeito da interpretação no campo tributário soam mais do que atuais. Sua redação tão clara e concisa não poderia ser parafraseada:

¹⁰³ SANCHES, José Luis Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional**, p. 168.

¹⁰⁴ SANCHES, José Luis Saldanha. *Op cit.*, p. 168-169.

¹⁰⁵ SANCHES, José Luis Saldanha. *Op cit.*, p. 169.

...não se interpreta a lei tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do Tesouro apenas. O cuidado do exegeta não pode ser unilateral: deve mostrar-se equânime o hermeneuta e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contraste.

Não atende somente à letra, nem se deixa dominar pela preocupação de restringir; resolve de modo que o sentido prevaleça e o fim óbvio, o transparente objetivo seja atingido. O escopo, a razão da lei, a causa, os valores jurídico-sociais (*ratio legis*, dos romanos; Wertuteil, dos tudesco) influem mais do que a linguagem, infiel transmissora de idéias.

Experimenta, em suma, o intérprete os vários processos de Hermenêutica; abstém-se de exigir mais do que a norma reclama; porém extrai, para ser cumprido, tudo, absolutamente tudo o que na mesma se contém. Se depois desse esforço ainda persiste a dúvida, aplica afinal a parêmia, resolve contra o fisco e a favor do contribuinte¹⁰⁶.

5.2. Possível compatibilidade de norma geral antielusiva com o ordenamento pátrio

A atribuição de poderes à Administração Pública para desconconsideração de certos negócios jurídicos, como já mencionado, deve vir acompanhada de um conjunto de cautelas e restrições que condicionem sua atuação. Ou seja, os direitos e deveres, tanto do Fisco quanto do contribuinte, devem ser bem delimitados, para que nenhuma garantia ou direito sejam violados.

Demais disso, cumpre asseverar que a idéia de se introduzir norma geral antielusiva está muito longe da noção de consideração econômica dos fatos jurídicos tributários, traduzida na mera prevalência da substância sobre a forma. Saldanha Sanches adverte que o escopo de norma geral antielusiva e os problemas que procura resolver são os mesmos com os quais a doutrina da consideração econômica se preocupa, “...mas os condicionalismos que rodeiam a sua aplicação – (de norma geral antielusiva) – são muito mais exigentes, permitindo um balizamento mais cauteloso do exercício dos poderes que atribui à Administração.”¹⁰⁷.

Além disso, deve-se ressaltar que a atribuição de poderes dessa natureza ao Fisco não significa que seu exercício poderia se dar de forma vulgar ou rotineira. Seu objetivo não é corrigir as imperfeições do ordenamento que poderiam ser evitadas pelo legislador. Trata-se apenas de uma última medida possível para corrigir inevitáveis vazios da previsão legal.

¹⁰⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**, p. 271-272.

¹⁰⁷ SANCHES, José Luis Saldanha. *Op cit.*, p. 170.

Demonstrada a necessidade de introdução de norma geral que coíba o planejamento tributário abusivo, o passo seguinte seria apontar o critério mais adequado a pautar essa luta. Como já detalhado, sobejam diferentes critérios que poderiam servir a tal controle. Doutra banda, a doutrina nacional também é fecunda em criticar os referidos critérios, indicando as incompatibilidades de cada um com o ordenamento jurídico pátrio.

O presente trabalho não intenciona indicar qual o critério mais adequado para o controle dos planejamentos tributários abusivos. A despeito disso, é perceptível que a resistência da doutrina a estes critérios, geralmente, é fundada nas mesmas preocupações: vulneração dos princípios da legalidade e da segurança jurídica e proibição de recurso à analogia no Direito Tributário brasileiro. Porém, como se demonstrará a seguir, a opção por norma geral antielusiva não necessariamente viola os citados princípios e garantias.

5.2.1. Efetivação da legalidade e mitigação da insegurança jurídica

Ives Gandra da Silva Martins¹⁰⁸ é um dos autores que refutam a introdução de qualquer modalidade de norma geral antielusiva no direito brasileiro. Nesse sentido, propõe o seguinte questionamento: se a Constituição estabelece que os tributos só podem ser exigidos com fundamento na lei, como admitir que, mesmo no caso de operações realizadas às claras, sem subterfúgios, “...a autoridade fiscal a desconsidere sob a alegação de que a operação deveria ter sido realizada de outra forma, com o único intuito de levar o contribuinte a pagar mais tributos?”¹⁰⁹.

A seu ver, tal pretensão fere o princípio da estrita legalidade, pois concede ao fiscal a possibilidade de interpretar cada situação da maneira que lhe for mais conveniente, tarefa usurpada do legislador. O contribuinte não mais poderia prever as consequências de seus atos com base na lei tributária, estando sujeito ao alvedrio da interpretação do Fisco, configurando-se um cenário de inaceitável insegurança jurídica.

¹⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da Lei Complementar nº 104/2001 – ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 69, junho/2001, p. 136-149.

¹⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de infração..., p. 141-142.

Alberto Pinheiro Xavier compartilha desse entendimento. Para Xavier, permitir que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária confirmem amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com a pretensão de reprimir, na fase da interpretação e da aplicação do direito, o negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, é sacrificar o princípio da legalidade tributária. Além disso, aduz o autor luso-brasileiro, isso consistiria em grave retrocesso no caminho da construção de uma sociedade que prima pelo livre mercado e pelos valores da personalidade¹¹⁰.

José Roberto Vieira também reconhece a importância fundamental da previsibilidade e da segurança jurídica. No entanto, admite que, na vida social, é inevitável, e até mesmo necessária, a existência de uma pequena dose de insegurança, “...que dê margem às perspectivas de mudança, inovação e evolução, sob pena de que a segurança em demasia implique paralisação e inatividade, cerrando as portas ao progresso e ao desenvolvimento social.”¹¹¹.

Saldanha Sanches orienta que a requalificação de negócios jurídicos artificiosos implica necessariamente um trabalho de interpretação e aplicação do texto legal. Nessa linha de argumentação, explica que a requalificação praticada pelo Fisco não seria feita de acordo com a liberalidade do agente fiscal. Ela é baseada na lei tributária, ou seja, deve ser identificada na legislação uma clara intenção de tributar a conduta praticada pelo contribuinte, que só escapou do tributo mediante a utilização de formas jurídicas insólitas. Ora, a utilização de formas insólitas comprova que o contribuinte é capaz de identificar na norma a intenção de tributar. Assim, não se trata de esquecer a legalidade e imputar à Administração Tributária a faculdade de desconsiderar negócios quando bem entender, com o único objetivo de arrecadar mais¹¹². Significa, antes, municiar o Fisco com instrumentos que lhe permitam desconsiderar negócios artificiosos, praticados com o único objetivo de obter economia tributária.

Evidentemente, adotando-se formas de controle da elusão tributária, há uma pequena perda de segurança jurídica. Não admitir isso é ignorar os efeitos de eventual norma geral. Entretanto, apreendidas as lições de José Roberto Vieira e

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 158.

¹¹¹ VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**, p. 371-372.

¹¹² SANCHES, José Luis Saldanha. *Op. cit.*, p. 174.

Saldanha Sanches, percebe-se que se trata apenas de dose mínima de insegurança, indispensável à evolução da sociedade e à efetivação dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da justiça fiscal.

Octavio Campos Fischer se coaduna à interpretação de Sanches. Fischer destaca que não se trata de autorizar a Administração Pública ou o Judiciário a criar novas hipóteses de incidência tributária ou novas obrigações tributárias, sem o devido respaldo legal e constitucional. A questão, na verdade, é de correção da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico, ou seja, de (re)qualificação jurídica do fato¹¹³.

Para reforçar esse pensamento, Fischer acrescenta que não é possível imaginar que a lei possa estipular um rol taxativo de condutas consideradas abusivas. Diante disso, o autor identifica o seguinte impasse: ou se admite que o contribuinte pode “usar e abusar” de seus direitos como bem desejar, ou entende-se que esses direitos devem ser conformados pelos limites para os quais foram estabelecidos.

Para além do exposto, como já foi observado, a doutrina brasileira não converge a respeito do alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN. Tampouco é harmoniosa quanto à possibilidade de edição de norma geral antielusiva, ou, ainda, quanto aos critérios que deveriam pautar o controle dos planejamentos tributários. O mesmo diagnóstico de instabilidade é adequado à jurisprudência. Em pesquisa coordenada por Luis Eduardo Schoueiri, demonstrou-se que o Conselho de Contribuintes¹¹⁴ é o melhor exemplo de falta de homogeneidade e segurança jurídica no que se refere aos limites do planejamento tributário.

Como observa Carlos Eduardo P. Angelo, a análise dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes revela que não há uma aplicação uniforme dos institutos de direito civil na desconsideração de planejamentos tributários¹¹⁵.

Ademais, Luís Eduardo Schoueiri chama atenção para os resultados obtidos com a pesquisa: os motivos extratributários da operação, a partir de certo momento, surgiram como o grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes nos casos de planejamento tributário¹¹⁶.

¹¹³ FISCHER, Octavio Campos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Op. cit.*, p. 455.

¹¹⁴ Hoje chamado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

¹¹⁵ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 498.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 17-18.

A despeito disso, a análise dos casos levantados demonstrou contradições. É que, curiosamente, em que pese a falta de propósito negocial fosse a verdadeira razão para a desconsideração dos planejamentos, os julgadores procuravam fundamentar sua decisão em teorias como o abuso do direito, a fraude à lei e o negócio indireto. Dessa forma, deu-se margem ao surgimento de situação paradoxal, em que circunstâncias semelhantes eram afastadas por fundamentos diversos¹¹⁷. Como pontua Schoueiari, evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia confortável para revelar que, na realidade, aplicava a doutrina desenvolvida no *common Law*, inobstante a ausência de previsão legal.

Finalmente, o Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo conclui que há uma clara tendência constatada nas decisões do referido órgão julgador em utilizar o propósito negocial como critério para controle dos planejamentos tributários. Ou seja, quando vislumbram o motivo extratributário na operação, aceitam-na, e quando não o identificam, rejeitam-na¹¹⁸.

Ora, as conclusões obtidas mediante a pesquisa das decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes revelam uma situação incômoda, traduzida em dois elementos. O primeiro deles é o fato de que o Fisco, pelo menos no âmbito federal, aplica de maneira divergente figuras e teorias jurídicas como o abuso de direito, a fraude à lei, o negócio jurídico indireto e o propósito negocial. O segundo deles, e mais grave, é a constatação de que o Fisco vem aplicando tais institutos sem qualquer previsão legal, maximizando a insegurança jurídica que já assolava a questão dos planejamentos tributários.

Desse cenário emerge a seguinte questão: não seria melhor, em termos de segurança jurídica, editar norma geral antielusiva, que previsse pormenorizadamente os critérios para desconsideração dos planejamentos tributários? Não seria mais conveniente ao contribuinte possuir na lei um porto seguro contra eventuais arbítrios perpetrados pela Administração Pública?

A reforçar essa conclusão, nada mais adequado do que antigo o brocardo consagrado por Henri Lacordaire: “*Entre o forte e o fraco, a liberdade escraviza e a lei liberta*”. Na hipótese vertente é exatamente o que se vê. Sem lei, o Fisco, mais forte, é livre para impor seus arbítrios, para desconsiderar planejamentos da maneira como bem entender, confirmando os receios de autores como Ives Gandra e Alberto

¹¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 18.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 18.

Xavier. O contribuinte, mais fraco, é refém da liberalidade do agente fiscal, tornando-se verdadeiro escravo da interpretação arrecadatória. De outro lado, com uma regra bem redigida, em que se previssem os exatos critérios para desconconsideração dos planejamentos, em que se estabelecessem os procedimentos necessários para tal requalificação, o contribuinte estaria livre, dentro dos limites legais, para planejar e dispor de seus negócios da maneira que bem entendesse.

Diante disso, conclui-se que eventual norma geral antielusiva, desde que bem redigida, contribuiria para a efetivação do princípio da legalidade, tornando mais previsível a atuação do Fisco e mais seguro o cenário jurídico brasileiro.

No entanto, convém pontificar, na esteira da opinião de Marciano Seabra de Godoi, que eventual norma desse teor, obviamente, não se harmoniza com um sistema constitucional fundado num individualismo exaltador da autonomia irrestrita da vontade e numa visão exclusivamente garantista do direito tributário. Godoi ressalta a necessidade de se buscar a conexão perdida entre legalidade e igualdade, que deu lugar a uma concepção odiosa-penal da norma tributária, justificando o resguardo absoluto do patrimônio particular em face do Leviatã estatal¹¹⁹. Porém, consoante Godoi, a evolução da concepção de estado para Estado Democrático de Direito e o contexto da Constituição de 1988 não parecem indicar que o Direito Tributário deva rumar nessa direção individualista e garantista.

5.2.2. Ausência de raciocínio analógico

Aqueles que resistem à introdução de norma geral antielusiva sob o argumento de que se incorreria em violação do princípio da legalidade também defendem que a requalificação dos fatos não poderia ser levada a cabo sem a utilização do recurso da analogia. É o que sustentam, por exemplo, Sacha Calmon¹²⁰ e Alberto Xavier¹²¹. Na sua opinião, a requalificação de negócio jurídico agrediria a disposição do art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, que veda o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei.

Segundo Alberto Xavier, a analogia pressupõe a materialização de dois fatos “...relacionados entre si por um nexo de diversidade, mas uma diversidade que não

¹¹⁹ GODOI, Marciano Seabra. *Op. cit.*, p. 121.

¹²⁰ COELHO, Sacha Calmon N. *Op. cit.*, p. 52 e ss.

¹²¹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 138 e ss.

*exclui a existência de um núcleo comum de elementos idênticos, cuja preponderância permite afirmar uma semelhança...*¹²². A seu entender, eventual norma geral anti-abuso inevitavelmente lançaria mão de tal recurso, porquanto determinaria a aplicação, ao fato praticado pelo contribuinte, de regra-matriz que prevê como hipótese de incidência a ocorrência de outro fato, que não aquele materializado pelo contribuinte.

A sapiência do sempre citado Carlos Maximiliano esclarece o significado da analogia na esfera jurídica. Para o ex-ministro da antiga Corte Suprema, o raciocínio analógico consiste em descobrir a razão fundamental, essencial de um dispositivo e transportar-lhe o efeito e a sanção a hipóteses não previstas, desde que nas mesmas se encontrem elementos idênticos aos que condicionam a regra positiva¹²³.

Esclarecido o real significado da analogia na interpretação do direito, compreende-se que a norma geral antielusiva não pressupõe a utilização do raciocínio analógico para sua aplicação. Marco Aurélio Greco contesta competentemente o entendimento perfilhado por autores como Sacha Calmon e Alberto Xavier, afirmando que não há aplicação analógica de lei a fato não previsto. O que ocorre, na realidade, é a determinação da efetiva identidade do fato ocorrido para qualificá-lo corretamente¹²⁴. Para ilustrar seu argumento, Greco desenha a seguinte situação: praticando-se a requalificação do ato, não se está a utilizar a lei “A”, que se refere ao fato “X”, e aplicá-la por analogia ao fato “Y”. Isso porque o fato “X” sempre existiu, muito embora o contribuinte o tenha identificado como fato “Y”. Portanto, o fato é aquele previsto na lei, inexistindo extensão analógica a fato diverso¹²⁵.

Note-se que não se trata de transportar os efeitos de determinada norma para um fato não previsto em lei. O que ocorre, na realidade, é a identificação da verdadeira natureza do fato ocorrido, para qualificá-lo como o próprio fato descrito na norma. Assim, cai por terra a alegação de que a eventual introdução de norma geral antielusiva seria dissonante em relação ao art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia, visto que a requalificação de negócios jurídicos consiste na constatação da verdadeira identidade do fato ocorrido, e não na aplicação analógica de lei que seria destinada a incidir sobre fato diverso do ocorrido.

¹²² XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 148.

¹²³ MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p. 171.

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 520.

¹²⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 520.

5.2.3. Síntese dos tópicos *supra*

Ante o exposto, resta claro que eventual norma geral antielusiva não necessariamente transgredirá os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Evidentemente, a redação da norma deve ser clara, permitindo vislumbrar os exatos critérios e procedimentos para desconconsideração dos planejamentos tributários abusivos. Também é preciso ressaltar que, naturalmente, há uma perda mínima de previsibilidade, de segurança jurídica, visto que após a prática de certos atos, o contribuinte poderá ter seu planejamento desconconsiderado. No entanto, trata-se apenas da dose mínima de insegurança, necessária à evolução da sociedade brasileira e à justa repartição dos encargos tributários.

Contudo, essa perda mínima de segurança é compensada pelo ganho de previsibilidade que eventual norma geral traria. De fato, porque, como demonstrado, a jurisprudência e a doutrina estão longe de ser consonantes no que pertine aos limites do planejamento tributário. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, arbitrariamente e sem previsão legal, desconconsiderando planejamentos tributários com base em teorias e institutos como propósito negocial, fraude à lei, abuso de direito, *etc.* Dessa forma, eventual norma geral aclararia os lindes de atuação tanto do contribuinte quanto do Fisco, tornando mais seguro o cenário jurídico brasileiro.

Demais disso, pode-se assegurar que a requalificação de eventual fato, para subsunção à regra de incidência tributária, não implica emprego de raciocínio analógico. Pois não se trata de transportar os efeitos da norma para fato diverso daquele contido na previsão legal. O procedimento é, antes, um exercício de investigação da real natureza do fato ocorrido, para que a ele se possa aplicar a correta regra de incidência.

Portanto, eventual norma geral antielusiva, desde que venha rodeada de cautelas e seja utilizada apenas como última *ratio*, não afronta a legalidade e a segurança jurídica, tampouco pressupõe o emprego de analogia, sendo, assim, possivelmente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo do tema relativo aos limites do planejamento tributário merece meditação profunda e contínua. Terminado este trabalho, deve-se aludir que não se teve, aqui, a pretensão de esgotar o assunto. Com esta monografia, buscou-se realizar um diagnóstico do direito positivo brasileiro no que atina aos efeitos materiais do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Além disso, enfrentaram-se as questões concernentes à necessidade e à compatibilidade de norma geral antielusiva com o Direito Tributário pátrio. Agora, é chegado o momento de tecer algumas considerações conclusivas.

Como se alumbrou, o art. 116, parágrafo único, do CTN, suscita, na doutrina brasileira, divergências diametralmente opostas acerca de seus efeitos materiais. Conquanto parte majoritária da doutrina procure identificar a *mens legis* da referida norma, visando atribuir o exato significado do termos *dissimular*, a posição que pareceu mais acertada foi aquela adotada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro. Os autores sustentam que a regra referenciada padece de insuficiência de densidade normativa, sendo, portanto, inconstitucional. Fundamentam seu entendimento no fato de que nem doutrina, nem jurisprudência, puderam chegar ao verdadeiro sentido da norma, dado que sua redação é pouco precisa e deixa de apontar os critérios adequados para a desconconsideração de planejamentos tributários. Além disso, a norma geral antielusiva, naturalmente, lida com questões atreladas a conflitos de competência tributária, assunto sobre o qual o legislador também se omitiu.

Feitas essas considerações a respeito dos efeitos da regra em tela, passou-se ao exame da necessidade e da compatibilidade de introdução de norma geral antielusiva no sistema tributário nacional.

Tendo em vista a evolução do conceito de estado para Estado Democrático de Direito, as noções de cidadania fiscal e solidariedade, e a necessidade de efetivação do princípio da capacidade contributiva, concluiu-se pela necessidade de introdução de norma desse teor. Além disso, a reforçar esse entendimento há a percepção de que o legislador não poderia prever casuisticamente todas as situações concretas em que haveria abuso por parte do contribuinte. Outrossim, é de se ressaltar que o conceito de simulação não dá conta da realidade, dando margem

para a prática de planejamentos tributários abusivos, que, caso houvesse norma geral antielusiva, provavelmente seriam desconsiderados.

Quanto à compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio, viu-se que norma dessa natureza não necessariamente fere a legalidade e a segurança jurídica. Desde que seja revolvida por condições e procedimentos bem delimitados, a segurança é garantida. Além disso, o fato de que a jurisprudência administrativa é totalmente instável a respeito do tema corrobora a necessidade de introdução de norma geral, que contribuiria para a homogeneização e clarificação da prática de desconsideração de planejamentos tributários.

Ademais, a norma antielusiva não exige o emprego da analogia para sua aplicação, tendo em vista que a requalificação do fato ocorrido consiste em exercício de investigação da real natureza do fato para corretamente qualificá-lo. Não se trata, portanto, de transportar os efeitos da norma para fato diverso daquele contido na previsão legal.

O passo seguinte a este estudo seria a indicação do critério mais adequado a pautar o combate à elusão tributária e a sugestão de redação da norma geral antielusiva, com todos os seus procedimentos e condições. No entanto, tal mister seria objeto de um trabalho inteiro em apartado, missão que se relega à doutrina em matéria tributária.

Além disso, é imperioso reconhecer a dificuldade de se realizar essa tarefa. As divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema revelam que há um problema com o planejamento tributário. Como observa Eurico Marcos Diniz de Santi, tal problema se traduz na dificuldade de sistematização racional dos elementos que permeiam o assunto “planejamento tributário”. De Santi pondera que talvez o problema esteja na utilização do método dedutivo, marca do direito romano-germânico. Talvez o equívoco resida nas próprias categorias “propósito negocial”, “simulação”, “fraude à lei” e “abuso de direito”, oriundas do direito privado e que talvez não dêem conta de abarcar a complexidade inerente ao direito tributário. Ante tais dificuldades, De Santi constata a pequenez do ser humano para lidar com o desconhecido. “O que fazer diante disso?” é a indagação do professor¹²⁶.

Talvez não exista resposta certa para tal pergunta. Entretanto, há, sim, uma senda que se mostra promissora e que, se percorrida, talvez ofereça algumas das

¹²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Parecer Externo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 522.

respostas que, por enquanto, não se vislumbram. E, já em 1955, o mestre Orlando Gomes a apontara. De acordo com seus ensinamentos, é necessário reconhecer que os conceitos originários do Direito positivo do século XIX não são suficientes para descrever a realidade atual. Não dão conta das exigências econômicas e das novas necessidades sociais, e tampouco satisfazem aos reclamos da consciência coletiva. Destarte, é preciso que os juristas brasileiros deixem de lado a idéia de adaptar o novo ao velho¹²⁷, deixem de simplesmente procurar reproduzir teses do direito estrangeiro, geralmente incompatíveis com a ordem jurídica pátria. E, alerta o mestre, não se deve ter medo da precipitação e da concepção de fórmulas inovadoras inadequadas, pois a utilização de idéias obsoletas é tão ou mais nociva¹²⁸.

É hora de reconstruir o Direito e à doutrina cabe tal papel.

¹²⁷ GOMES, Orlando. *Op cit.*, p. 132.

¹²⁸ GOMES, Orlando. *Op. cit.*, p. 133.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008;

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. (de acordo com a Lei Complementar 118/2005). São Paulo: Saraiva, 2005;

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005;

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002;

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010;

BARRETO, Aires F. Liberdade de contratar e tributar. **Revista de Direito Tributário**, n. 44, abril-junho/1988;

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária – limites normativos**. São Paulo, 2008. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo;

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998;

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 3. ed. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 2005;

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: Licidade e Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006;

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. São Paulo: Campus, 2009;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2011;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011;

CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006;

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2007;

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: IBET, 1977;

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. com anotações de atualização por Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1971;

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003;

GODOI, Marciano SEABRA de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, maio/2001, p. 101-123;

GOMES, Orlando. A evolução do Direito Privado e o atraso da técnica jurídica (Republicação de capítulo da obra “A Crise do Direito”, São Paulo: Max Limonad, 1955, pp. 234-255). **Revista Direito GV**, n. 1, maio/2005, 121-134;

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008;

GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004;

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997;

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

LETE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica**. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2006. (Métodos em direito, 1);

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: RT, 1984;

MARINS, James (Coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. (Tributação em debate, 3);

_____. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da Lei Complementar nº 104/2001 – ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 69, junho/2001, 136-149;

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010;

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006;

_____. **Por um Estado Fiscal suportável**: estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005;

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A elisão fiscal e a LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, agosto/2002, p. 141-149;

_____. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, dezembro/2008, 89-106;

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001;

_____. (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007;

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001;

SANCHES, José Luis Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal**: substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra, 2006;

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008;

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010;

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, novembro/2007, 61-84;

SOUZA, Rubens Gomes de. **Pareceres - Imposto de renda**. V. 3. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1976;

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993;

_____. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noenses, 2005;

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002;

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005;

ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e planejamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.); ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw).